NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

Applicables à compter du 1er juillet 2012

NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

Applicables à compter du 1er juillet 2012*

SOMMAIRE

*** Notes :**

- Selon l'arrêté du 20 septembre 2011, l'ensemble des normes internationales d'audit, dites normes ISA, sont applicables en France pour les professionnels de l'expertise comptable à compter du 1er juillet 2012.

- Un certain nombre de normes renvoient à des paragraphes de l'ISQC 1 (Norme Internationale de Contrôle Qualité 1). L'ISCQ 1 ayant été adoptée dans notre référentiel sur l'appellation NPMQ (Norme Professionnelle de Maîtrise de la Qualité) avec les mêmes numéros de paragraphes, les lecteurs pourront s'y reporter.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 200

OBJECTIFS GENERAUX DE L'AUDITEUR INDEPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers selon les Normes ISA. Plus spécifiquement, elle fixe les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs. Elle explicite également le champ d'application, l'autorité et la structure des Normes ISA, et contient les diligences requises établissant les obligations générales de l'auditeur indépendant applicables à tous les audits, dont celle de se conformer aux Normes ISA. L'auditeur indépendant est désigné par le terme « auditeur » dans le texte ci-après.

2. Les Normes ISA s'appliquent à l'audit d'états financiers par un auditeur. Elles sont à adapter si nécessaire selon les circonstances, lorsqu'elles sont appliquées aux audits d'autres informations financières historiques. Les Normes ISA ne traitent pas des obligations de l'auditeur pouvant résulter de la législation, de la réglementation ou autre, en relation, par exemple, avec les offres au public de titres financiers. De telles obligations peuvent être différentes de celles décrites dans les Normes ISA. Par conséquent, bien que l'auditeur puisse considérer utile de se référer à certains aspects des Normes ISA dans de telles circonstances, il est tenu de s'assurer du respect de toutes les obligations légales, réglementaires ou professionnelles applicables.

L'audit d'états financiers

3. Le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel. Un audit réalisé selon les Normes ISA et effectué en conformité avec les règles d'éthique applicables permet à l'auditeur de forger son opinion. (Voir par. A1)

4. Les états financiers soumis à un audit sont ceux de l'entité, établis par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les Normes ISA n'ont pas pour objet d'imposer des responsabilités à la direction ni aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et ne prévalent pas sur les textes législatifs et réglementaires qui fixent ces responsabilités. Cependant, un audit effectué selon les Normes ISA est réalisé sur les prémisses que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, reconnaissent certaines de leurs responsabilités qui sont fondamentales pour la conduite de l'audit. L'audit d'états financiers n'exonère ni la direction ni les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. (Voir par. A2–A11)

5. Pour forger son opinion, les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé. Ce niveau d'assurance est obtenu lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants

suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Toutefois, l'assurance raisonnable n'est pas un niveau d'assurance absolu, car il existe des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants sur la base desquels l'auditeur tire des conclusions et fonde son opinion, conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. (Voir par. A28–A52)

6. Le concept de caractère significatif est appliqué par l'auditeur tant au niveau de la planification que de la réalisation de l'audit, ainsi que pour l'évaluation de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et de l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées s'il en existe[1]. En général, les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme étant significatives si, individuellement ou en cumul, on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers. Le jugement de l'auditeur sur le caractère significatif est exercé à la lumière des circonstances et est influencé par sa perception des besoins en matière d'informations financières des utilisateurs des états financiers, ainsi que par l'ampleur ou la nature de l'anomalie, ou par la combinaison des deux. L'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers pris dans leur ensemble et, en conséquence, l'auditeur n'est pas tenu de détecter des anomalies qui ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.

7. Les Normes ISA contiennent les objectifs, les diligences requises et les modalités d'application et autres informations explicatives, qui sont définis pour permettre à l'auditeur d'obtenir une assurance raisonnable. Les Normes ISA requièrent de l'auditeur d'exercer son jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et tout au long de la réalisation de l'audit et, entre autres :

- d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, en se basant sur sa connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ;
- de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si des anomalies significatives existent, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées aux risques évalués ;
- de se forger une opinion sur les états financiers à partir des conclusions tirées des éléments probants recueillis.

8. La forme d'opinion exprimée par l'auditeur dépendra du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, de la loi ou de la réglementation applicable. (Voir par. A12–A13)

9. L'auditeur peut également avoir d'autres obligations de communication et de rapport à l'intention des utilisateurs, de la direction, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou des tiers à l'entité, en rapport avec les questions soulevées lors de

1 Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » et Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit ».

l'audit. Ces obligations peuvent résulter des Normes ISA, de la loi ou de la réglementation applicable[2].

Date d'entrée en vigueur

10. Cette norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs généraux de l'auditeur

11. Lors de la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont :

    (a) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, permettant ainsi à l'auditeur de formuler une opinion exprimant si les états financiers sont établis ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ; et

    (b) d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux.

12. Dans tous les cas où il n'est pas possible d'obtenir une assurance raisonnable et où l'expression d'une opinion avec réserve dans le rapport d'audit n'est pas suffisante dans les circonstances pour communiquer aux utilisateurs présumés des états financiers les résultats de l'audit, les Normes ISA requièrent de l'auditeur de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion ou de se démettre (ou de démissionner)[3] de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Définitions

13. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

    (a) Référentiel comptable applicable – Référentiel comptable suivi par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour l'établissement des états financiers, et qui est acceptable au regard de la nature de l'entité et de l'objectif des états financiers, ou dont l'application est requise par la loi ou la réglementation.

    L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, et :

    (i) acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire pour la

---

2 Voir, par exemple, la Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », et le paragraphe 43 de la Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers ».

3 Dans les normes ISA, seul le verbe « se démettre » est utilisé.

direction de fournir des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ; ou

(ii) acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une exigence du référentiel pour satisfaire à celle de présentation sincère des états financiers. De tels écarts sont considérés comme nécessaires seulement dans des circonstances extrêmement rares.

L'expression « référentiel reposant sur le concept de conformité » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, mais n'acte pas les points (i) et (ii) mentionnés ci-dessus.

(b) Elément probant – Information utilisée par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Les éléments probants comprennent aussi bien les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant les états financiers que d'autres informations. Pour les besoins des Normes ISA :

(i) le caractère suffisant des éléments probants est la mesure du nombre d'éléments probants. Le nombre d'éléments probants nécessaire est influencé par l'évaluation de l'auditeur des risques d'anomalies significatives ainsi que par la qualité de ces éléments probants ;

(ii) le caractère approprié des éléments probants est la mesure de la qualité de ceux-ci, c'est-à-dire de leur pertinence et de leur fiabilité, pour étayer les conclusions sur lesquelles l'opinion de l'auditeur est fondée.

(c) Risque d'audit – Risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection.

(d) Auditeur – Le terme « auditeur » est utilisé pour désigner la personne ou les personnes qui réalisent l'audit, généralement l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe affectée à la mission ou, le cas échéant, le cabinet. Lorsqu'une Norme ISA entend expressément qu'une diligence requise soit effectuée ou qu'une obligation soit remplie directement par l'associé responsable de la mission, le terme d'« associé responsable de la mission » plutôt que celui d'« auditeur » est utilisé. Dans le secteur public, les termes « associé responsable de la mission » et « cabinet » doivent s'interpréter comme désignant, le cas échéant, leurs équivalents.

(e) Risque de non-détection – Risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, qu'elle soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies.

(f) Etats financiers – Présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes s'y rapportant, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment donné, ou leurs variations durant une période de temps, conformément à un référentiel

comptable. Les notes s'y rapportant comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Le terme « états financiers » désigne généralement un jeu complet d'états financiers tel que défini par les dispositions du référentiel comptable applicable, mais peut aussi ne désigner qu'un état financier seul.

(g) Informations financières historiques – Informations exprimées en termes financiers concernant une entité particulière, provenant essentiellement du système comptable de cette entité, et retraçant des faits économiques qui sont survenus au cours de périodes antérieures, ou des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments donnés dans le passé.

(h) Direction (dirigeants) – Personne(s) ayant des responsabilités exécutives dans la conduite des opérations de l'entité. Pour certaines entités, dans certains pays, la direction inclut certaines ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple les membres exécutifs d'un comité responsable de la gouvernance ou un propriétaire-dirigeant.

(i) Anomalie – Différence entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie concernant un élément des états financiers et le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie qui est exigée pour ce même élément afin d'être en conformité avec le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes.

Dans le cas où l'auditeur exprime une opinion selon laquelle les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle, les anomalies comprennent également les ajustements de montants, de classements, de présentation ou de l'information fournie qui, selon le jugement de l'auditeur, sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle.

(j) Prémisses concernant les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur la base desquelles l'audit est effectué – Présomption selon laquelle la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu et comprennent qu'elles assument les responsabilités suivantes qui sont fondamentales à la conduite d'un audit selon les Normes ISA, c'est-à-dire :

(i) responsabilité en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, de leur présentation sincère ;

(ii) responsabilité en matière de contrôle interne que la direction, et le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et

(iii) responsabilité :

a. de donner à l'auditeur accès à toutes les informations dont la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le

gouvernement d'entreprise ont connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente et autres éléments ;

b. de fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour les besoins de l'audit ; et

c. de laisser à l'auditeur libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, le paragraphe (i) mentionné ci-avant peut être reformulé comme suit : « responsabilité en matière d'établissement et de présentation *sincère* des états financiers conformément au référentiel comptable applicable » ; ou « en matière d'établissement d'états financiers qui *donnent une image fidèle*, conformément au référentiel comptable applicable ».

Les « prémisses concernant les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur la base desquelles l'audit est effectué » peuvent aussi être désignées par le seul terme « prémisses ».

(k) Jugement professionnel – Dans le contexte fourni par les normes d'audit et comptables ainsi que les règles d'éthique, application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées pour prendre des décisions éclairées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission d'audit.

(l) Esprit critique – Attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants.

(m) Assurance raisonnable – Dans le contexte d'un audit d'états financiers, un niveau élevé, mais non absolu, d'assurance.

(n) Risque d'anomalies significatives – Risque que les états financiers, avant leur audit, comportent des anomalies significatives. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :

(i) Risque inhérent – Possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents ;

(ii) Risque lié au contrôle interne – Risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée

avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.

(o) Personnes constituant le gouvernement d'entreprise – Personne(s) ou organe(s) (par exemple : un fondé de pouvoir de société) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et les obligations de cette dernière d'avoir à en rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certains pays, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre des membres de la direction, par exemple les membres exécutifs d'un comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou le propriétaire-dirigeant.

Diligences requises

Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers

14. L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. (Voir par. A14–A17)

Esprit critique

15. L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister conduisant à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. (Voir par. A18–A22)

Jugement professionnel

16. L'auditeur doit exercer son jugement professionnel lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers. (Voir par. A23–A27)

Eléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit

17. Afin d'obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et ainsi être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. (Voir Par A28–A52)

Conduite d'un audit selon les Normes ISA

Respect des Normes ISA relatives à un audit

18. L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des Normes ISA pertinentes pour l'audit. L'application d'une Norme ISA est pertinente pour l'audit lorsque cette Norme est en vigueur et que les faits et les circonstances décrits dans celle-ci existent. (Voir par. A53–A57)

19. L'auditeur doit avoir connaissance de l'intégralité du texte d'une Norme ISA, y compris de ses modalités d'application et autres informations explicatives, pour comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises. (Voir par. A58–A66)

20. L'auditeur ne doit faire état, dans son rapport, de la conformité de l'audit avec les Normes ISA, que s'il a mis en œuvre les diligences requises par cette Norme ISA et par toutes les autres Normes ISA pertinentes pour l'audit.

Objectifs visés dans chaque Norme ISA

21. Afin d'atteindre les objectifs généraux de l'auditeur, ce dernier doit, lors de la planification et de la réalisation de l'audit, se référer aux objectifs définis dans les Normes ISA pertinentes, en tenant compte de l'interrelation existant entre les différentes Normes ISA, afin de : (Voir par. A67–A69)

    (a) déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en complément de celles requises par les Normes ISA, dans le but d'atteindre les objectifs définis par celles-ci ; et (Voir par. A70)

    (b) évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. (Voir par. A71)

Respect des diligences requises pertinentes

22. Sous réserve des dispositions du paragraphe 23, l'auditeur doit se conformer à chacune des diligences requises par une Norme ISA à moins que, dans le contexte de l'audit :

    (a) l'ensemble de la Norme ISA ne soit pas pertinent ; ou

    (b) une diligence requise ne soit pas pertinente dès lors que son application dépend d'une condition qui n'est pas présente. (Voir par. A72–A73)

23. Dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur peut estimer nécessaire de déroger à une diligence requise par une Norme ISA. En pareille situation, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour atteindre le but recherché par cette diligence. Les cas où il est attendu que l'auditeur puisse avoir à déroger à une diligence requise sont ceux où la diligence consiste à mettre en œuvre une procédure spécifique alors que, dans les circonstances propres à l'audit, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but recherché par la diligence requise. (Voir par. A74)

Incapacité d'atteindre un objectif

24. Lorsqu'un objectif d'une Norme ISA pertinente ne peut être atteint, l'auditeur doit évaluer si cette situation l'empêche d'atteindre les objectifs généraux de l'audit et requiert alors, selon les Normes ISA, qu'il modifie l'opinion dans son rapport d'audit ou qu'il se démette de la mission (lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable). L'incapacité d'atteindre un objectif est un point important qui nécessite d'être documenté dans les dossiers conformément à la Norme ISA 230[4]. (Voir par. A75–A76)

***

[4] Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphe 8(c).

Modalités d'application et autres informations explicatives

L'audit d'états financiers

Etendue d'un audit (Voir par. 3)

A1. L'opinion de l'auditeur sur les états financiers porte sur le fait que ceux-ci ont été, ou non, établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Une telle opinion est commune à tous les audits d'états financiers. En conséquence, l'opinion de l'auditeur ne donne pas d'assurance, par exemple, sur la viabilité future de l'entité, ni sur l'efficience ou l'efficacité avec laquelle la direction a mené les opérations de l'entité. Dans certains pays, cependant, la loi ou la réglementation applicable peut exiger de l'auditeur qu'il donne une opinion sur d'autres questions spécifiques, telles que l'efficacité du contrôle interne, ou la cohérence avec les états financiers du contenu d'un rapport séparé de la direction. Bien que les Normes ISA contiennent les diligences requises et les modalités d'application portant sur ces questions, dans la mesure où elles sont pertinentes pour se forger une opinion sur les états financiers, l'auditeur sera tenu d'entreprendre des travaux complémentaires s'il a des obligations supplémentaires de donner une opinion sur ces questions.

Etablissement des états financiers (Voir par. 4)

A2. La loi ou la réglementation peut fixer les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives à l'élaboration de l'information financière. Toutefois, l'étendue de ces responsabilités ou la façon dont elles sont décrites peut varier selon les pays. En dépit de ces différences, un audit effectué selon les Normes ISA est mené sur les prémisses que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, reconnaissent et comprennent leurs responsabilités suivantes :

(a) responsabilité en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, de leur présentation sincère ;

(b) responsabilité en matière de contrôle interne que la direction, et le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et

(c) responsabilité :

(i) de donner à l'auditeur accès à toutes les informations dont la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente, et autres éléments ;

(ii) de fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour les besoins de l'audit ; et

(iii) de laisser à l'auditeur libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

A3. L'établissement des états financiers par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requiert :

- d'identifier le référentiel comptable applicable, dans le contexte des textes législatifs ou réglementaires concernés ;
- d'établir des états financiers conformément à ce référentiel ;
- de fournir une description adéquate de ce référentiel dans les états financiers.

L'établissement des états financiers requiert de la direction d'exercer, lorsqu'elle procède à des estimations comptables, un jugement raisonnable au regard des circonstances, ainsi que de choisir et d'appliquer des méthodes comptables appropriées. Ces jugements sont exercés dans le contexte du référentiel comptable applicable.

A4. Les états financiers peuvent être établis conformément à un référentiel comptable destiné à répondre :

- aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs (« états financiers à usage général ») ; ou
- aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers (« états financiers à usage particulier »).

A5. Le référentiel comptable applicable contient souvent des normes d'élaboration de l'information financière prescrites par un organisme autorisé ou un organisme reconnu chargé d'édicter des normes, ou par des dispositions législatives ou réglementaires. Dans certains cas, le référentiel comptable peut contenir à la fois des normes d'élaboration de l'information financière édictées par un organisme autorisé et reconnu chargé d'édicter les normes et des exigences législatives ou réglementaires. D'autres sources peuvent fournir des lignes directrices pour l'application du référentiel comptable applicable. Dans certains cas, le référentiel comptable applicable peut se référer à de telles sources ou même ne contenir que ces sources. De telles sources peuvent comprendre :

- l'environnement légal ou éthique, y compris les lois, les réglementations, les décisions de justice, ainsi que les règles d'éthique professionnelle en rapport avec des questions comptables ;
- des interprétations d'un niveau variable publiées sur des questions comptables, émanant d'organismes normalisateurs, professionnels ou régulateurs ;
- des positions d'un niveau variable publiées sur des problématiques comptables nouvelles, émanant d'organismes normalisateurs, professionnels ou régulateurs ;
- des pratiques générales ou spécifiques à un secteur largement reconnues et qui prévalent ; et

- de la documentation comptable.

Lorsqu'il existe des conflits entre le référentiel comptable applicable et les sources à partir desquelles des recommandations pour leur application peuvent être obtenues, ou parmi les sources contenant le référentiel comptable applicable, la source qui a la plus haute autorité prévaut sur les autres.

A6. Les dispositions du référentiel comptable applicable fixent la forme et le contenu des états financiers. Bien que le référentiel puisse ne pas préciser la façon de comptabiliser ou de fournir l'information sur toutes les transactions ou faits, il contient généralement suffisamment de principes généraux qui peuvent servir de base pour définir et appliquer des méthodes comptables qui soient cohérentes avec les concepts sous-tendant les dispositions du référentiel.

A7. Certains référentiels comptables reposent sur le principe de présentation sincère, tandis que d'autres reposent sur le concept de conformité. Les référentiels comptables qui incluent principalement des normes d'information financière édictées par un organisme autorisé ou reconnu pour promulguer des normes applicables par les entités pour l'établissement d'états financiers à usage général, sont souvent conçus pour atteindre l'objectif de présentation sincère, par exemple les Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) publiées par le Comité des Normes comptables internationales (*International Accounting Standards Board* (IASB)).

A8. Les dispositions du référentiel comptable applicable définissent également le contenu d'un jeu complet d'états financiers. Pour nombre de référentiels, les états financiers visent à fournir une information sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie d'une entité. Dans de tels référentiels, un jeu complet d'états financiers comprendra un bilan, un compte de résultat, un état des variations de capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie, et des notes s'y rapportant. Dans d'autres référentiels comptables, un état financier seul et des notes s'y rapportant pourront constituer un jeu complet d'états financiers :

- par exemple, la Norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS), « Présentation de l'information financière sur la base d'une comptabilité de trésorerie » publiée par le Comité des Normes comptables internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standard*, IPSAS) spécifie que pour une entité du secteur public qui établit ses états financiers conformément à cette norme IPSAS, l'état financier principal est un état des recettes et des dépenses de trésorerie ;

- d'autres exemples d'état financier seul accompagné de notes s'y rapportant sont les suivants :

    - un bilan ;
    - un compte de résultat ou un compte d'exploitation ;
    - un état des variations des réserves ;
    - un tableau de flux de trésorerie ;
    - un état des actifs et des passifs ne comprenant pas les capitaux propres ;

- o un état des variations de capitaux propres ;
- o un état des produits et des charges ;
- o un compte d'exploitation par ligne de produits.

A9. La Norme ISA 210 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application sur la façon de valider le caractère acceptable d'un référentiel comptable applicable[5]. La Norme ISA 800 traite des aspects particuliers lorsque les états financiers sont établis et présentés selon un référentiel comptable à usage particulier[6].

A10. En raison de l'importance des prémisses sur lesquelles la conduite d'un audit s'appuie, l'auditeur est tenu, comme condition préalable à l'acceptation de la mission d'audit, de faire prendre acte par la direction[7] et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qu'elles reconnaissent et comprennent leurs responsabilités telles qu'elles sont rappelées au paragraphe A2.

Considérations particulières concernant les audits dans le secteur public

A11. Les mandats d'audit d'états financiers des entités du secteur public peuvent être plus larges que ceux d'autres entités. En conséquence, les prémisses, relatives aux responsabilités de la direction sur la base desquelles un audit d'états financiers d'une entité du secteur public est réalisé, peuvent inclure des responsabilités additionnelles, telles que celles de mener des transactions et des projets en conformité avec la législation, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité[8].

Contenu de l'opinion de l'auditeur (Voir par. 8)

A12. Dans l'opinion exprimée l'auditeur se prononce sur le fait que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. Toutefois, le libellé de l'opinion dépendra du référentiel comptable applicable ainsi que de la loi ou de la réglementation applicable. La plupart des référentiels comptables comprennent des exigences relatives à la présentation des états financiers ; pour de tels référentiels, *l'établissement* des états financiers conformément au référentiel comptable applicable inclut leur *présentation*.

A13. Lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère, comme cela est généralement le cas pour les états financiers à usage général, l'opinion requise par les Normes ISA porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle. Lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité, l'opinion requise porte sur le fait que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable. A moins que ceci ne soit spécifiquement précisé de manière différente, les références à l'opinion de l'auditeur dans les normes ISA visent les deux formes d'opinion.

---

5 Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphe 6(a).

6 Norme ISA 800, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier », paragraphe 8.

7 Norme ISA 210, paragraphe 6(b).

8 Voir paragraphe A57.

Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers (Voir par. 14)

A14. L'auditeur est soumis aux règles d'éthique applicables, y compris celles relatives à l'indépendance, ayant trait aux missions d'audit d'états financiers. Les règles d'éthique applicables comprennent généralement les Sections A et B du *Code d'Ethique des professionnels comptables* publié par la Fédération Internationale des Comptables (Code IESBA) ayant trait à un audit d'états financiers ainsi que les exigences nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes.

A15. La Section A du Code de l'IESBA définit des principes fondamentaux d'éthique professionnelle concernant l'auditeur lors de la conduite d'un audit d'états financiers et fournit un cadre conceptuel pour leur application. Ces principes fondamentaux que l'auditeur est tenu de suivre pour se conformer au Code de l'IESBA sont :

(a) l'intégrité ;

(b) l'objectivité ;

(c) la compétence et la conscience professionnelle ;

(d) le devoir de confidentialité ; et

(e) le professionnalisme.

La Section B du Code de l'IESBA donne des exemples sur la façon dont le cadre conceptuel est à appliquer dans des situations particulières.

A16. Dans le cas d'une mission d'audit, il est dans l'intérêt public et, en conséquence, exigé par le Code de l'IESBA, que l'auditeur soit indépendant de l'entité soumise à l'audit. Le Code de l'IESBA précise que l'indépendance vise aussi bien l'indépendance d'esprit que l'apparence d'indépendance. L'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de l'entité préserve la capacité de celui-ci de se forger une opinion sans que celle-ci soit affectée par des influences qui pourraient l'altérer. L'indépendance renforce la capacité d'agir avec intégrité, d'être objectif et de faire preuve d'esprit critique.

A17. La Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC) 1[9] ou les règles nationales qui sont au moins aussi contraignantes[10] traitent des obligations des cabinets de définir et de maintenir un système de contrôle qualité des missions d'audit. La norme ISQC 1 précise les obligations du cabinet dans la définition des politiques et des procédures destinées à fournir une assurance raisonnable que celui-ci et son personnel se conforment aux règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance[11]. La Norme ISA 220 fixe les obligations de l'associé responsable de la mission concernant les règles d'éthique applicables. Ces obligations impliquent de rester attentif, via des observations et des demandes d'informations lorsque cela est nécessaire, à des indications de non-respect des règles d'éthique applicables par des membres de l'équipe affectée à la mission, de définir des mesures appropriées lorsque des éléments sont portés à l'attention de l'associé responsable de la mission indiquant que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles

---

9 Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC) 1 « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes ».

10 Voir ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers », paragraphe 2.

11 ISQC 1, paragraphes 20-25.

d'éthique applicables, et de tirer une conclusion sur le respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit[12]. La Norme ISA 220 précise que l'équipe affectée à la mission est en droit de s'appuyer sur les systèmes de contrôle qualité du cabinet pour satisfaire à ses obligations relatives aux procédures de contrôle qualité applicables à une mission d'audit particulière, sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties.

Esprit critique (Voir par. 15)

A18. Faire preuve d'esprit critique implique d'être attentif, par exemple :

- aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis ;
- aux informations qui remettent en cause la fiabilité de documents et de réponses apportées aux demandes de renseignements à utiliser en tant qu'éléments probants ;
- aux situations qui peuvent révéler une fraude possible ;
- aux circonstances qui suggèrent le besoin de mettre en œuvre des procédures d'audit en supplément de celles requises par les Normes ISA.

A19. Conserver un esprit critique tout au long de la mission est nécessaire si l'auditeur entend, par exemple, réduire les risques :

- de ne pas identifier des circonstances inhabituelles ;
- de trop généraliser en tirant des conclusions à partir d'observations faites pendant l'audit ;
- d'utiliser des hypothèses inappropriées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit et pour en évaluer les résultats.

A20. Faire preuve d'esprit critique est nécessaire pour évaluer de manière objective les éléments probants. Ceci implique de remettre en cause de manière contradictoire les éléments probants, la fiabilité des documents ainsi que la crédibilité des réponses aux demandes de renseignements et des autres informations obtenues de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ceci implique également de s'interroger sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis eu égard aux circonstances, par exemple dans le cas où il existe des facteurs de risques de fraudes et qu'un document, qui par nature peut être la source d'une fraude, est le seul élément pour justifier d'un montant significatif des états financiers.

A21. L'auditeur peut accepter les enregistrements et les documents comme authentiques, à moins qu'il n'ait des raisons de penser le contraire. Néanmoins, il est tenu de prendre en considération la fiabilité de l'information utilisée comme élément probant[13]. En cas de doute concernant la fiabilité de l'information ou d'indications d'une fraude possible (par exemple, si les faits identifiés au cours de l'audit conduisent l'auditeur à considérer qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document peuvent avoir été falsifiés), les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il

---

[12] Norme ISA 220, paragraphes 9-11.

[13] Norme ISA 500, « Eléments probants », paragraphes 7-9.

procède à des investigations complémentaires et qu'il détermine quels sont les modifications ou les ajouts nécessaires aux procédures d'audit pour résoudre le problème[14].

A22. On ne peut s'attendre à ce que l'auditeur ignore son expérience passée de l'honnêteté et de l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Néanmoins, sa conviction que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres n'empêche pas l'auditeur, pour obtenir un niveau d'assurance raisonnable, de faire preuve d'esprit critique ni ne l'autorise à se satisfaire d'éléments probants moins persuasifs.

Jugement professionnel (Voir par. 16)

A23. Le jugement professionnel est essentiel pour la bonne conduite d'un audit. Cela tient au fait que l'interprétation des règles d'éthiques concernées et des Normes ISA, ainsi que les décisions fondées, requises tout au long de l'audit, ne peuvent être faites ou prises sans s'appuyer sur une connaissance et une expérience pertinentes des faits et circonstances. Le jugement professionnel est nécessaire en particulier pour les décisions portant sur :

- le caractère significatif et le risque d'audit ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour satisfaire les diligences requises par les Normes ISA et pour recueillir des éléments probants ;
- le fait de déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis, et si des travaux supplémentaires sont nécessaires pour atteindre les objectifs des Normes ISA et, par voie de conséquence, les objectifs généraux de l'auditeur ;
- l'évaluation des jugements de la direction portant sur le suivi du référentiel comptable applicable ;
- le fondement des conclusions tirées des éléments probants recueillis, par exemple l'appréciation du caractère raisonnable des évaluations faites par la direction lors de l'établissement des états financiers.

A24. Les caractéristiques distinctives du jugement professionnel attendu de l'auditeur résident dans le fait que ce jugement est exercé par une personne dont la formation, la connaissance et l'expérience ont été à la base de l'acquisition des compétences nécessaires pour exercer des jugements raisonnables.

A25. L'exercice d'un jugement professionnel dans chaque cas particulier est basé sur les faits et circonstances connus de l'auditeur. Des consultations tout au long de l'audit sur des questions difficiles ou litigieuses, au sein de l'équipe affectée à la mission et entre l'équipe affectée à la mission et d'autres personnes à un niveau approprié au

---

[14] Norme ISA 240, paragraphe 13 ; Norme ISA 500, paragraphe 11 et Norme ISA 505, « Confirmations externes », paragraphes 10-11 et 16.

sein, ou à l'extérieur, du cabinet, ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 220[15], aident l'auditeur à exercer des jugements fondés et raisonnables.

A26. Un jugement professionnel peut être évalué en appréciant si le jugement exercé reflète une application experte des principes comptables et d'audit et est approprié et cohérent eu égard aux faits et circonstances qui étaient connus de l'auditeur jusqu'à la date de son rapport d'audit.

A27. Le jugement professionnel nécessite d'être exercé tout au long de l'audit. Il nécessite également d'être documenté de façon appropriée. A cet effet, l'auditeur est tenu de préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant pas de lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre les jugements professionnels importants exercés, aboutissant aux conclusions tirées sur les questions importantes relevées au cours de l'audit[16]. Le jugement professionnel ne peut être utilisé en tant que justification des décisions prises qui ne sont pas par ailleurs étayées par les faits et circonstances de la mission ou par des éléments probants suffisants et appropriés.

Eléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Voir par. 5 et 17)

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

A28. Les éléments probants sont nécessaires pour fonder l'opinion de l'auditeur et son rapport. Ces éléments sont cumulatifs par nature et sont principalement recueillis à partir des procédures d'audit réalisées au cours de l'audit. Ils peuvent, cependant, aussi comprendre des informations obtenues à partir d'autres sources, telles que les audits précédents (sous réserve que l'auditeur ait déterminé si des changements sont survenus depuis le dernier audit qui peuvent avoir une incidence sur la pertinence des informations obtenues pour l'audit en cours[17]), ou les procédures de contrôle qualité d'un cabinet relatives à l'acceptation et au maintien des missions. Outre ces autres sources au sein et à l'extérieur de l'entité, la comptabilité de l'entité est une source importante d'éléments probants. De même, des informations qui peuvent être utilisées en tant qu'éléments probants peuvent avoir été préparées par un expert salarié de l'entité ou désigné par celle-ci. Les éléments probants comprennent aussi bien les informations qui justifient et corroborent les assertions de la direction, que toutes celles qui les contredisent. Par ailleurs, dans certains cas, l'absence d'information (par exemple, le refus de la direction de fournir les déclarations demandées) est un fait utilisé par l'auditeur et, en conséquence, constitue également un élément probant. La majeure partie des travaux de l'auditeur destinés à forger son opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.

A29. Le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants sont étroitement liés. Le caractère suffisant est mesuré par le volume d'éléments probants. Le volume d'éléments probants nécessaire est affecté par l'évaluation faite par l'auditeur des risques d'anomalies (plus les risques évalués sont élevés, plus le volume d'éléments probants requis sera a priori élevé), mais aussi par la qualité des éléments probants recueillis (plus la qualité est élevée, moins le nombre d'éléments probants requis sera

---

15 Norme ISA 220, paragraphe 18.

16 Norme ISA 230, paragraphe 8.

17 Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 9.

élevé). Toutefois, l'obtention d'un plus grand nombre d'éléments probants ne compense pas leur moindre qualité.

A30. Le caractère approprié est mesuré par la qualité des éléments probants, c'est-à-dire par leur pertinence et leur fiabilité à fournir un fondement aux conclusions sur lesquelles l'auditeur s'appuie pour forger son opinion. La fiabilité de ces éléments est influencée par leur source et par leur nature, et dépend des circonstances individuelles du contexte dans lequel ils ont été recueillis.

A31. La façon d'apprécier si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, et permettre ainsi à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion, relève du jugement professionnel. La Norme ISA 500 et d'autres Normes ISA pertinentes définissent des diligences requises supplémentaires et fournissent de plus amples modalités d'application que l'auditeur prend en considération tout au long de l'audit pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Risque d'audit

A32. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. L'évaluation des risques est basée sur la réalisation de procédures d'audit destinées à obtenir pour les besoins de cette évaluation les informations nécessaires, et sur les éléments recueillis tout au long de l'audit. Cette évaluation est une question de jugement professionnel, plutôt qu'une question relevant d'une mesure précise.

A33. Pour les besoins des Normes ISA, le risque d'audit n'inclut pas le risque que l'auditeur puisse exprimer une opinion que les états financiers comportent des anomalies significatives alors qu'ils n'en comportent pas. Ce risque est généralement peu important. En outre, le risque d'audit est un terme technique qui concerne le processus d'audit ; il ne s'assimile pas au risque lié à l'activité d'audit, tel qu'une perte résultant d'un litige, une publicité négative, ou tout autre événement pouvant survenir dans le cadre de l'audit d'états financiers.

Risques d'anomalies significatives

A34. Les risques d'anomalies significatives peuvent exister à deux niveaux :

- au niveau des états financiers pris dans leur ensemble ; et
- au niveau d'une assertion pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers.

A35. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers pris dans leur ensemble visent les risques d'anomalies significatives qui touchent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et qui affectent potentiellement plusieurs assertions.

A36. Les risques d'anomalies significatives au niveau d'une assertion sont évalués dans le but de définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Ces éléments probants permettent à l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers à un niveau de risque d'audit suffisamment faible pour être

acceptable. Les auditeurs utilisent diverses approches pour atteindre l'objectif d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, l'auditeur peut utiliser un modèle qui exprime en termes mathématiques la corrélation existant entre les composantes du risque d'audit, afin d'aboutir à un niveau de risque de non-détection acceptable. Certains auditeurs trouvent qu'un tel modèle est utile lors de la planification des procédures d'audit.

A37. Les risques d'anomalies significatives au niveau d'une assertion comportent deux composantes : le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne. Le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne sont des risques de l'entité ; ils existent indépendamment de l'audit des états financiers.

A38. Le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et certains flux d'opérations, soldes de comptes et informations fournies dans les états financiers, que pour d'autres. Par exemple, ce risque peut être plus élevé pour des calculs complexes ou pour des comptes composés de montants provenant d'estimations comptables qui sont sujettes à des incertitudes d'évaluation importantes. Des circonstances externes donnant lieu à des risques liés à l'activité peuvent aussi influer sur le risque inhérent. Par exemple, des développements technologiques pourraient rendre un certain produit obsolète, conduisant ainsi à une plus grande possibilité de surévaluation des stocks. Des facteurs internes à l'entité et à son environnement qui concernent tout ou partie des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers peuvent aussi influer sur le risque inhérent relatif à une assertion spécifique. De tels facteurs peuvent inclure, par exemple, une insuffisance de fonds de roulement pour poursuivre l'exploitation ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un nombre important de faillites.

A39. Le risque lié au contrôle interne dépend de l'efficacité de la conception, de la mise en œuvre et du suivi par la direction du contrôle interne destiné à répondre aux risques identifiés qui entravent la réalisation des objectifs de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers. Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la manière dont il a été conçu et fonctionne, peut seulement réduire, mais non éliminer, les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, en raison des limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites proviennent, par exemple, de la possibilité d'erreurs humaines ou de fautes, ou de contrôles contournés du fait de collusion ou contournés intentionnellement par la direction. En conséquence, un certain risque lié au contrôle interne existera toujours. Les Normes ISA précisent les conditions dans lesquelles l'auditeur est tenu de tester, ou peut choisir de tester, l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsqu'il définit la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance à mettre en œuvre[18].

A40. Les Normes ISA ne visent généralement pas le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne de manière séparée, mais visent plutôt une évaluation globale des « risques d'anomalies significatives ». Cependant, l'auditeur peut procéder à une évaluation séparée ou à une évaluation globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle interne, en fonction des techniques et des méthodologies d'audit choisies et de considérations pratiques. L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut être exprimée en termes quantitatifs, tels qu'en pourcentages, ou en termes non

[18] Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », paragraphes 7-17.

quantitatifs. Dans tous les cas, quelles que soient les diverses approches suives, le plus important pour l'auditeur est de procéder à une évaluation appropriée des risques.

A41. La Norme ISA 315 définit les diligences requises et fournit des modalités d'application pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Risque de non-détection

A42. Pour un niveau donné du risque d'audit, le niveau acceptable du risque de non-détection est inversement proportionnel aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau d'une assertion. Par exemple, plus l'auditeur considère que les risques existants d'anomalies significatives sont élevés, plus faible sera le risque de non-détection pouvant être accepté et, en conséquence, plus les éléments probants requis par l'auditeur devront être persuasifs.

A43. Le risque de non-détection concerne la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit que l'auditeur a définies pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Il est fonction, en conséquence, de l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre par l'auditeur. Des aspects tels que :

- une planification adéquate ;
- une affectation correcte du personnel à l'équipe affectée à la mission ;
- l'exercice d'un esprit critique ; et
- une supervision et une revue des travaux d'audit réalisés ;

aident à améliorer l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre et à réduire la possibilité qu'un auditeur puisse retenir une procédure d'audit inappropriée, ne la mette pas en œuvre correctement, ou fasse une mauvaise interprétation des résultats.

A44. La Norme ISA 300[19] et la Norme ISA 330 définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application relatives à la planification d'un audit d'états financiers et aux réponses à donner par l'auditeur aux risques évalués. Le risque de non-détection, cependant, peut seulement être réduit, mais non éliminé, en raison des limites inhérentes à un audit. En conséquence, certains risques de non-détection subsisteront toujours.

Limites inhérentes à un audit

A45. L'auditeur n'est pas censé, et ne pourrait d'ailleurs, ramener le risque d'audit à zéro ; il ne peut donc pas obtenir l'assurance absolue que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. Cela tient à l'existence des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants à partir desquels l'auditeur tire ses conclusions et fonde son opinion conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. Les limites inhérentes à un audit proviennent :

---

19 Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers ».

- de la nature du processus d'élaboration de l'information financière ;
- de la nature des procédures d'audit ; et
- de la nécessité de réaliser l'audit dans un laps de temps et à un coût raisonnables.

Nature du processus d'élaboration de l'information financière

A46. L'établissement des états financiers implique des jugements de la part de la direction dans l'application des règles du référentiel comptable applicable à l'entité au regard des faits et circonstances propres à l'entité. De plus, nombre d'éléments des états financiers impliquent des décisions et des évaluations subjectives ou un degré d'incertitude, et il peut exister un éventail d'interprétations ou de jugements acceptables. En conséquence, certains éléments des états financiers sont sujets à un niveau inhérent de variabilité qui ne peut être éliminé par la réalisation de procédures d'audit supplémentaires. Par exemple, ceci est souvent le cas pour certaines estimations comptables. Toutefois, les Normes ISA requièrent de l'auditeur de s'intéresser en particulier aux estimations pour savoir si elles sont raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable et des informations fournies s'y rapportant, ainsi qu'aux aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris aux indicateurs de biais possibles introduits par la direction dans ses jugements[20].

Nature des procédures d'audit

A47. Il existe des limitations pratiques et légales aux capacités de l'auditeur à recueillir des éléments probants. Par exemple :

- la direction ou d'autres personnes peuvent ne pas fournir, volontairement ou involontairement, une information exhaustive concernant l'établissement des états financiers ou une information demandée par l'auditeur. En conséquence, l'auditeur ne peut être certain de l'exhaustivité de cette information, quand bien même il aurait mis en œuvre des procédures d'audit pour obtenir l'assurance que toute l'information pertinente a été obtenue ;
- la fraude peut impliquer des schémas sophistiqués et soigneusement organisés pour la dissimuler. En conséquence, les procédures d'audit utilisées pour recueillir des éléments probants peuvent être inefficaces pour détecter une anomalie volontaire qui implique, par exemple, une collusion pour falsifier des documents, ce qui peut conduire l'auditeur à considérer que l'élément probant est valable alors qu'il ne l'est pas. L'auditeur n'est pas censé être expert en matière d'authentification de documents et il n'est d'ailleurs pas formé pour cela ;
- un audit n'est pas une investigation officielle de méfaits allégués. En conséquence, l'auditeur n'a pas de pouvoirs légaux spécifiques, tels que le pouvoir d'enquête, qui peuvent être nécessaires dans ce genre d'investigations.

Elaboration de l'information financière en temps voulu et équilibre entre bénéfice et coût

[20] Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant » et ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphe 12.

A48. La difficulté, le manque de temps ou le coût imparti ne sont pas en soi une base valable pour que l'auditeur ne réalise pas une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas de procédure d'audit alternative, ou pour se satisfaire d'éléments probants de nature moins persuasive. Une planification appropriée aide à allouer un temps et des ressources suffisants pour la conduite de l'audit. En dépit de ce fait, la pertinence de l'information, et donc sa valeur, tend à diminuer au fur et à mesure que le temps passe, et il convient de conserver un équilibre entre la fiabilité de l'information et son coût. Cela est reconnu dans certains référentiels comptables (voir, par exemple, l'IASB « Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers »). En conséquence, les utilisateurs des états financiers attendent de l'auditeur que celui-ci se forge une opinion sur les états financiers dans un laps de temps et à un coût raisonnables, reconnaissant qu'il n'est pas possible sur un plan pratique de s'intéresser à toute l'information qui peut exister, ou de suivre chacune des questions de manière exhaustive sur le fondement que l'information est fausse ou mensongère, à moins de prouver le contraire.

A49. Pour ces raisons, il est nécessaire que l'auditeur :

- planifie l'audit de telle sorte qu'il soit mené de manière efficace ;
- axe ses contrôles sur les domaines les plus exposés à des risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, avec en contrepartie moins de travaux sur les autres domaines ; et
- procède à des tests et utilise d'autres moyens de vérification des populations en vue de déceler des anomalies.

A50. Au vu des approches décrites au paragraphe 49, les Normes ISA contiennent les diligences requises pour la planification et la réalisation de l'audit et requièrent de l'auditeur, entre autres :

- d'avoir une base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que des assertions en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques et autres travaux d'audit[21] ; et
- de procéder à des tests et d'utiliser d'autres moyens de vérification des populations de telle sorte à lui fournir une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population[22].

Autres facteurs affectant les limites inhérentes à un audit

A51. Dans le cas de certaines assertions ou sujets, les incidences potentielles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur à déceler des anomalies significatives sont particulièrement importantes. De telles assertions ou sujets comprennent :

- la fraude, particulièrement celle impliquant la direction au plus haut niveau ou commise avec collusion. Voir Norme ISA 240 pour plus amples détails ;

---

21 Norme ISA 315, paragraphes 5–10.

22 Norme ISA 330 ; Norme ISA 500 ; Norme ISA 520, « Procédures analytiques » et Norme ISA 530, « Sondages ».

- l'existence et le caractère exhaustif des relations et transactions avec les parties liées. Voir Norme ISA 550[23] pour plus amples détails ;
- le non-respect des textes législatifs et réglementaires. Voir Norme ISA 250[24] pour plus amples détails ;
- les événements ou conditions futurs qui peuvent conduire une entité à ne pas être en mesure de poursuivre son activité. Voir Norme ISA 570[25] pour plus amples détails.

Les Normes ISA concernées définissent des procédures d'audit spécifiques pour aider à compenser les incidences de ces limites inhérentes.

A52. En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été correctement planifié et effectué selon les Normes ISA. En conséquence, la découverte a posteriori d'une anomalie significative contenue dans les états financiers, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, ne constitue pas en soi une indication d'un défaut dans la conduite d'un audit selon les Normes ISA. Toutefois, les limites inhérentes à un audit ne sont pas pour l'auditeur une justification lui permettant de se satisfaire d'éléments probants moins persuasifs. Les procédures d'audit mises en œuvre en la circonstance, le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis à cette occasion et le caractère approprié du rapport de l'auditeur fondé sur une évaluation de ces éléments probants à la lumière de ses objectifs généraux, sont autant d'éléments permettant de déterminer si un audit a été effectué selon les Normes ISA.

Conduite d'un audit selon les Normes ISA

Nature des ISA (Voir par. 18)

A53. Les Normes ISA, prises dans leur ensemble, constituent les normes de travail de l'auditeur pour atteindre les objectifs généraux de l'audit. Ces Normes traitent des obligations générales de l'auditeur, de même que des aspects complémentaires à prendre en compte par ce dernier concernant leurs modalités d'application à des aspects spécifiques.

A54. Le champ d'application, la date d'entrée en vigueur et toute limite spécifique sur l'application d'une Norme ISA particulière sont clairement spécifiés dans la Norme ISA. Sauf mention spécifique dans la Norme ISA, l'auditeur est autorisé à appliquer une Norme ISA avant la date effective d'entrée en vigueur spécifiée dans la Norme.

A55. Dans le cadre de la réalisation d'un audit, l'auditeur peut être tenu de se conformer à des exigences législatives ou réglementaires en plus des Normes ISA. Les Normes ISA ne prévalent pas sur la loi ou la réglementation qui régit un audit d'états financiers. Dans le cas où la loi ou la réglementation diffère des Normes ISA, un audit effectué uniquement selon la loi ou la réglementation ne sera pas automatiquement en conformité avec les Normes ISA.

---

23 Norme ISA 550, « Parties liées ».

24 Norme ISA 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers ».

25 Norme ISA 570, « Continuité de l'exploitation ».

A56. L'auditeur peut aussi effectuer un audit selon les Normes ISA et les Normes Nationales d'Audit d'un pays. Dans une telle situation, outre le fait de se conformer à chacune des Normes ISA relatives à l'audit, l'auditeur peut avoir à réaliser des procédures d'audit supplémentaires afin de se conformer aux normes concernées prévues dans ce pays.

Aspects particuliers concernant les audits dans le secteur public

A57. Les Normes ISA sont pertinentes pour les missions menées dans le secteur public. Toutefois, les obligations de l'auditeur dans le secteur public peuvent être affectées par le mandat d'audit reçu, ou par des exigences propres aux entités du secteur public résultant de la loi, de la réglementation, ou d'instructions émanant d'une autorité (telles que des directives ministérielles, des exigences propres aux politiques gouvernementales, ou des obligations imposées par le pouvoir législatif), qui peuvent prévoir un champ d'application plus large que celui prévu pour un audit d'états financiers selon les Normes ISA. Ces obligations supplémentaires ne sont pas traitées dans les Normes ISA. Elles peuvent être prévues dans des directives de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) ou par des organismes de normalisation nationaux, ou par des recommandations édictées par des organismes d'audit gouvernementaux.

Contenu des Normes ISA (Voir par. 19)

A58. Outre les objectifs et les diligences requises (les diligences requises sont exprimées dans les Normes ISA par le verbe « doit »), une Norme ISA contient des lignes directrices s'y rapportant sous la forme de modalités d'application et autres informations explicatives. Elle peut également inclure des explications liminaires qui fournissent des informations sur le contexte visant à une correcte compréhension de la Norme ISA, et des définitions. En conséquence, l'intégralité du texte d'une Norme ISA est pertinent pour une compréhension des objectifs fixés dans une Norme ISA et une application correcte des diligences requises prévues par la norme.

A59. Lorsque ceci est nécessaire, les modalités d'application et autres informations explicatives explicitent plus amplement les diligences requises par une Norme ISA et fournissent des lignes directrices pour leur mise en œuvre. En particulier, elles peuvent :

- expliciter plus précisément ce qu'une diligence requise signifie ou vise à couvrir ;
- donner des exemples de procédures qui peuvent être appropriées dans les circonstances.

Bien que de telles lignes directrices ne constituent pas en elles-mêmes des diligences requises, elles sont pertinentes pour une application correcte des diligences requises par une Norme ISA. Les modalités d'application et autres informations explicatives peuvent aussi fournir des éléments explicitant le contexte de certaines questions traitées dans une Norme ISA.

A60. Les Annexes font partie des modalités d'application et autres informations explicatives. Le but et l'utilisation envisagée d'une Annexe sont explicités dans le corps de la Norme ISA concernée ou dans le titre et le paragraphe introductif de l'Annexe elle-même.

A61. Le paragraphe introductif peut inclure, selon les besoins, des commentaires explicitant des sujets tels que :

- l'objectif et le champ d'application de la Norme ISA, y compris la façon dont cette Norme ISA est en rapport avec d'autres Normes ISA ;
- le sujet considéré par la Norme ISA ;
- les obligations ou responsabilités respectives de l'auditeur et d'autres personnes par rapport au sujet considéré visé par la Norme ISA ;
- le contexte dans lequel la Norme ISA est édictée.

A62. Une Norme ISA peut inclure, dans une section séparée sous le titre « Définitions », une description des significations données à certains termes pour les besoins des Normes ISA. Ces définitions sont données pour aider à l'application et à l'interprétation cohérentes des Normes ISA, et ne sauraient prévaloir sur les définitions qui peuvent être données dans d'autres buts, que ce soit dans la loi, la réglementation ou autre. Sauf indication contraire, ces termes ont la même signification dans toutes les Normes ISA. Le Glossaire concernant les Normes Internationales publié par le Comité des Normes Internationales d'Audit et de Missions d'Assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board*, IAASB) dans le *Recueil des Règles Internationales d'Ethique, d'Audit et de Missions d'Assurance*, publié par l'IFAC, contient une liste complète des termes définis dans les Normes ISA. Il comprend également des descriptions de certains autres termes visés dans les Normes ISA pour aider à leur interprétation commune et cohérente, et à leur traduction.

A63. Lorsque cela est nécessaire, des aspects additionnels particuliers concernant les audits des petites entités et des entités du secteur public sont inclus dans la partie des modalités d'application et autres informations explicatives d'une Norme ISA. Ces aspects additionnels aident à la mise en application des diligences requises par la norme ISA pour les audits de ces entités. Toutefois, ils ne limitent pas, ni ne réduisent, les obligations de l'auditeur d'avoir à appliquer et à se conformer aux diligences requises par les Normes ISA.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A64. Dans le but de préciser les aspects particuliers concernant les audits des petites entités, le terme de « petite entité » se réfère à une entité qui présente typiquement des caractéristiques qualitatives telles que :

(a) concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes (souvent une personne unique – soit une personne physique, soit une autre entreprise qui détient l'entité sous réserve que son propriétaire présente les mêmes caractéristiques qualitatives) ; et

(b) un ou plusieurs des attributs suivants :

(i) des transactions simples ou peu complexes ;

(ii) une comptabilité simple ;

(iii) une activité peu diversifiée ou peu de produits dans les lignes de produits ;

(iv) des contrôles internes restreints ;

(v) peu de niveaux de direction mais avec des responsabilités étendues sur les différents contrôles ; ou

(vi) peu d'employés, beaucoup ayant des tâches très larges.

Ces caractéristiques qualitatives ne sont pas exhaustives, elles ne concernent pas seulement les petites entités, et celles-ci ne présentent pas nécessairement toutes ces caractéristiques.

A65. Les aspects particuliers concernant les petites entités inclus dans les Normes ISA ont été principalement développés pour des entités non cotées. Certains de ces aspects peuvent cependant être utilisés dans les audits de petites entités cotées.

A66. Les Normes ISA se réfèrent au propriétaire d'une petite entité qui est impliqué dans la gestion au quotidien de l'entité, en utilisant le terme de « propriétaire-dirigeant ».

Objectifs définis dans les Normes ISA individuelles (Voir par. 21)

A67. Chaque Norme ISA contient un ou plusieurs objectifs qui fournissent un lien entre les diligences requises et les objectifs généraux de l'auditeur. Les objectifs contenus dans chacune des Normes ISA sont destinés à orienter l'auditeur sur le résultat recherché par la Norme ISA, tout en étant suffisamment précis pour l'aider :

- dans la compréhension de ce qu'il est nécessaire d'accomplir et, si besoin est, de la façon appropriée de le faire ; et
- à décider s'il est nécessaire d'effectuer plus de travaux pour atteindre ces objectifs dans les circonstances particulières de l'audit.

A68. Les objectifs sont à interpréter dans le contexte des objectifs généraux de l'auditeur décrits au paragraphe 11 de cette norme ISA. De la même façon que pour les objectifs généraux de l'auditeur, la capacité d'atteindre un objectif individuel est également sujette aux limites inhérentes à un audit.

A69. En se référant aux objectifs, l'auditeur est tenu de considérer les relations des Normes ISA entre elles, dès lors, comme il est indiqué au paragraphe A53, que les Normes ISA traitent dans certains cas d'obligations générales tandis que dans d'autres, elles traitent de la mise en œuvre de ces obligations à des domaines spécifiques. Par exemple, cette Norme ISA requiert de l'auditeur de faire preuve d'esprit critique ; ceci est nécessaire dans tous les aspects de la planification et de la réalisation d'un audit mais n'est pas répété dans les diligences requises au niveau de chaque Norme ISA. A un niveau plus détaillé, la Norme ISA 315 et la Norme ISA 330 contiennent, entre autres, des objectifs et des diligences requises qui traitent des obligations de l'auditeur, d'une part d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, et d'autre part de définir et mettre en œuvre des procédures d'audit répondant aux risques évalués ; ces objectifs et diligences requises valent tout au long de l'audit. Une Norme ISA traitant d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple la Norme ISA 540) peut donner plus de détails sur la façon dont les objectifs et les diligences requises par d'autres Normes ISA, telles que la Norme ISA 315 et la Norme ISA 330, sont à mettre en œuvre au regard du sujet traité par la Norme ISA sans pour autant les répéter. Ainsi, lors de la

réalisation des objectifs décrits dans la Norme ISA 540, l'auditeur s'intéressera aux objectifs et aux diligences requises par d'autres Normes ISA pertinentes.

Référence aux objectifs pour déterminer le besoin de procédures d'audit supplémentaires (Voir par. 21(a))

A70. Les diligences requises par les Normes ISA sont destinées à permettre à l'auditeur d'atteindre les objectifs décrits dans les Normes ISA et, par là même, les objectifs généraux de l'auditeur. On peut donc s'attendre à ce que la mise en œuvre correcte par l'auditeur des diligences requises par les Normes ISA lui fournisse une base suffisante pour atteindre les objectifs. Toutefois, parce que les circonstances des missions d'audit sont très différentes, et que toutes ces circonstances ne peuvent être prévues dans les Normes ISA, l'auditeur a l'obligation de déterminer les procédures d'audit nécessaires pour satisfaire aux diligences requises par les Normes ISA et pour atteindre les objectifs. Dans les circonstances d'une mission, il peut exister des questions particulières qui requièrent de l'auditeur de réaliser des procédures d'audit en supplément de celles requises par les Normes ISA afin d'atteindre les objectifs fixés par celles-ci.

Référence aux objectifs pour évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis (Voir par. 21(b))

A71. L'auditeur est tenu de se référer aux objectifs pour évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis dans le contexte des objectifs généraux de l'auditeur. Si l'auditeur conclut sur la base de cette évaluation que les éléments probants recueillis ne sont pas suffisants et appropriés, il peut alors suivre l'une ou plusieurs des approches suivantes pour satisfaire à la diligence requise par le paragraphe 21(b) :

- déterminer si des éléments probants complémentaires ont été, ou seront, recueillis par l'application d'autres Normes ISA ;
- étendre les travaux réalisés en mettant en œuvre une ou plusieurs diligences requises ; ou
- réaliser d'autres procédures jugées nécessaires en la circonstance par l'auditeur.

Lorsqu'il s'attend à ce qu'aucune des approches ci-dessus ne soit réalisable ou possible, l'auditeur ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et est alors tenu par les Normes ISA d'en déterminer l'incidence sur son rapport d'audit ou sur la possibilité de mener la mission à son terme.

Conformité avec les diligences requises pertinentes

Diligences requises (Voir par. 22)

A72. Dans certains cas, une Norme ISA (et par conséquent toutes les diligences requises qu'elle contient) peut ne pas être pertinente en la circonstance. Par exemple, si une entité n'a pas de fonction d'audit interne, rien dans la Norme ISA 610[26] n'est pertinent.

[26] Norme ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes ».

A73. A l'intérieur d'une Norme ISA pertinente, il peut y avoir des diligences requises conditionnelles. Une telle diligence requise n'est pertinente que si les circonstances envisagées par ladite diligence s'appliquent et que les conditions existent. En général, l'aspect conditionnel d'une exigence sera soit explicite, soit implicite ; par exemple :

- l'obligation de modifier l'opinion, lorsqu'il existe une limitation dans l'étendue des travaux[27], représente une exigence conditionnelle explicite ;
- l'obligation d'avoir à communiquer les faiblesses significatives du contrôle interne relevées au cours de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise[28], qui dépend de l'existence de telles faiblesses ; et l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et l'information à fournir sur les informations sectorielles conformément au référentiel comptable applicable[29], qui dépend de ce référentiel exigeant ou permettant de fournir une telle information, représentent des exigences conditionnelles implicites.

Dans certains cas, une exigence peut être exprimée comme étant conditionnelle à l'application de la loi ou de la réglementation. Par exemple, l'auditeur peut être tenu de se démettre de la mission d'audit, *lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable*, ou peut être tenu de prendre d'autres mesures, *à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise*. Selon les pays, les autorisations ou les interdictions légales ou réglementaires peuvent être explicites ou implicites.

Déviation par rapport à une diligence requise (Voir par. 23)

A74. La Norme ISA 230 définit les diligences requises relatives à la documentation dans ces situations exceptionnelles où l'auditeur n'applique pas une diligence requise pertinente[30]. Les Normes ISA ne demandent pas de se conformer à une diligence requise qui n'est pas pertinente dans les circonstances de l'audit.

Incapacité d'atteindre un objectif (Voir par. 24)

A75. Déterminer si un objectif a été atteint relève du jugement professionnel de l'auditeur. Ce jugement prend en compte les résultats des procédures d'audit réalisées en conformité avec les diligences requises par les Normes ISA, et l'évaluation faite par l'auditeur du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, ainsi que du besoin d'effectuer plus de travaux dans les circonstances particulières de l'audit pour atteindre les objectifs fixés dans les Normes ISA. En conséquence, les circonstances qui peuvent conduire à une incapacité d'atteindre un objectif résultent :

- de l'empêchement pour l'auditeur de se conformer aux diligences requises pertinentes d'une Norme ISA ;

---

27 Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe 13.

28 Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant gouvernement d'entreprise et à la direction », paragraphe 9.

29 Norme ISA 501, « Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques », paragraphe 13.

30 Norme ISA 230, paragraphe 12.

- des difficultés pratiques ou de l'impossibilité pour l'auditeur de réaliser des procédures d'audit supplémentaires ou de recueillir des éléments probants complémentaires jugés nécessaires au regard des objectifs, visés au paragraphe 21, par exemple, en raison d'une limitation quant à la disponibilité des éléments probants.

A76. La documentation d'audit qui satisfait aux diligences requises par la Norme ISA 230 ainsi qu'aux diligences spécifiques de documentation requises par d'autres Normes ISA, montre les bases sur lesquelles l'auditeur a fondé sa conclusion quant à l'accomplissement de ses objectifs généraux. Bien qu'il ne soit pas nécessaire pour l'auditeur de consigner séparément (tel que dans un questionnaire de contrôle, par exemple) que les objectifs individuels ont été remplis, la documentation portant sur l'incapacité d'atteindre un objectif aide l'auditeur à apprécier si cette incapacité l'a empêché ou non d'atteindre ses objectifs généraux.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 210

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 210 « Accord sur les termes des missions d'audit » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit. Ceci implique de s'assurer que certaines conditions préalables à une mission d'audit, qui sont de la responsabilité de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sont remplies. La Norme ISA 220[1] traite des aspects de l'acceptation de la mission qui sont du ressort de l'auditeur. (Voir par. A1)

Date d'entrée en vigueur

2. Cette norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'accepter ou de poursuivre une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues :

   (a) en s'assurant que les conditions préalables à un audit sont réunies ; et

   (b) après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, le terme mentionné ci-après a la signification suivante :

   Conditions préalables à un audit – Utilisation par la direction d'un référentiel comptable acceptable pour l'établissement des états financiers et accord de cette dernière et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des prémisses[2] sur la base desquelles un audit est effectué.

5. Pour les besoins de la présente Norme ISA, la référence à la « direction » doit être comprise comme visant « la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ».

Diligences requises

Conditions préalables à un audit

6. Afin de s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies, l'auditeur doit :

---

1 Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers ».

2 Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe 13.

(a) déterminer si le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers est acceptable ; et (Voir par. A2–A10)

(b) obtenir confirmation de la direction qu'elle reconnaît et comprend ses responsabilités pour :

(i) l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère ; (Voir par. A15)

(ii) le contrôle interne que la direction considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et (Voir par. A16–A19)

(iii) donner à l'auditeur :

a. accès aux informations dont la direction a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, la documentation y afférente et d'autres éléments ;

b. les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction pour les besoins de l'audit ; et

c. libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Limitation à l'étendue des travaux connue avant l'acceptation d'une mission d'audit

7. Lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise impose(nt) dans les termes d'une mission d'audit proposée une limitation à l'étendue des travaux de l'auditeur telle que ce dernier considère qu'elle conduira à une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, l'auditeur ne doit pas accepter d'effectuer une telle mission limitée en tant que mission d'audit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'exige.

Autres facteurs affectant l'acceptation d'une mission d'audit

8. Lorsque les conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'audit ne sont pas réunies, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction. A moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige, l'auditeur ne doit pas accepter la mission d'audit proposée :

(a) lorsqu'il a conclu que le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers n'est pas acceptable, sauf dans les cas prévus au paragraphe 19 ; ou

(b) lorsque l'accord prévu au paragraphe 6(b) n'a pas été obtenu.

Accord sur les termes de la mission d'audit

9. L'auditeur doit convenir des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon les cas. (Voir par. A21)

10. Sous réserve de ce qui est prévu au paragraphe 11, les termes convenus de la mission d’audit doivent être consignés dans une lettre de mission d’audit ou sous une autre forme d’accord écrit et doivent inclure : (Voir par. A22–A25)

  (a) l’objectif et l’étendue de l’audit portant sur les états financiers ;

  (b) les responsabilités de l’auditeur ;

  (c) les responsabilités de la direction ;

  (d) l’identification du référentiel comptable applicable pour l’établissement des états financiers ; et

  (e) une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l’auditeur, ainsi qu’une mention précisant qu’il peut exister des circonstances dans lesquelles la forme et le contenu d’un rapport peuvent être différents de ce qui était envisagé.

11. Lorsque la loi ou la réglementation fixe de façon suffisamment détaillée les termes de la mission d’audit visés au paragraphe 10, il n’est pas nécessaire que l’auditeur les consigne dans un accord écrit, sauf pour préciser que cette loi ou cette réglementation s’applique et que la direction reconnaît et comprend ses responsabilités telles qu’elles sont décrites au paragraphe 6(b). (Voir par. A22, A26–A27)

12. Lorsque la loi ou la réglementation fixe les responsabilités de la direction en des termes similaires à ceux mentionnés au paragraphe 6(b), l’auditeur peut considérer que la loi ou la réglementation se réfère à des responsabilités qui, selon son jugement, sont équivalentes dans les faits à celles visées dans ce paragraphe. Pour celles des responsabilités qui sont équivalentes, l’auditeur peut utiliser les termes de la loi ou de la réglementation pour les décrire dans l’accord écrit. Pour celles des responsabilités qui ne sont pas fixées par la loi ou la réglementation dans des termes tels que leurs effets seraient équivalents, l’accord écrit doit utiliser la description qui en est donnée au paragraphe 6(b). (Voir par. A26)

Audits récurrents

13. Pour des audits récurrents, l’auditeur doit apprécier si les circonstances requièrent que les termes de la mission d’audit soient révisés et s’il est nécessaire de rappeler à l’entité les termes existants de la mission. (Voir par. A28)

Acceptation d’une modification des termes de la mission d’audit

14. L’auditeur ne doit pas accepter de modifier les termes de la mission d’audit lorsqu’il n’existe aucun motif raisonnable de le faire. (Voir par. A29–A31)

15. Lorsque, avant l’achèvement de la mission d’audit, il est demandé à l’auditeur de modifier la mission d’audit en une mission qui conduit à un niveau d’assurance moins élevé, l’auditeur doit déterminer s’il existe un motif raisonnable de le faire. (Voir par. A32–A33)

16. Lorsque les termes de la mission d’audit sont modifiés, l’auditeur et la direction doivent convenir des nouveaux termes et les consigner dans une lettre de mission ou sous une autre forme appropriée d’accord écrit.

17. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'accepter une modification des termes de la mission d'audit et que la direction ne l'autorise pas à poursuivre sa mission d'audit originale, il doit :

    (a) se démettre de la mission d'audit lorsque ceci est possible de par la loi ou la réglementation applicable ; et

    (b) déterminer s'il existe une quelconque obligation, contractuelle ou d'une autre nature, de rendre compte de ces circonstances à d'autres personnes, telles que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les propriétaires ou les autorités de contrôle.

Considérations supplémentaires à prendre en compte lors de l'acceptation d'une mission

Normes d'information financière complétées par la loi ou la réglementation

18. Lorsque les normes d'information financière prescrites par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu sont complétées par la loi ou la réglementation, l'auditeur doit déterminer si les exigences additionnelles ne sont pas incompatibles avec les normes d'information financière. S'il y a conflit, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction de la nature des exigences additionnelles et se mettre d'accord avec elle sur le point de savoir si :

    (a) les exigences additionnelles peuvent ou non être satisfaites par des informations supplémentaires à fournir dans les états financiers ; ou

    (b) la description dans les états financiers du référentiel comptable applicable peut ou non être modifiée en conséquence.

    Si aucune de ces deux alternatives n'est possible, l'auditeur doit déterminer s'il sera nécessaire de modifier l'opinion de l'auditeur conformément à la Norme ISA 705[3]. (Voir par. A34)

Référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation – Autres questions affectant l'acceptation

19. Lorsque l'auditeur a conclu que le référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation n'est acceptable que parce qu'il est exigé par la loi ou la réglementation, il ne doit accepter la mission d'audit que si les conditions suivantes sont réunies : (Voir par. A35)

    (a) la direction est d'accord pour fournir des informations additionnelles dans les états financiers afin d'éviter que ceux-ci soient trompeurs ; et

    (b) il est acté dans les termes de la mission d'audit que :

        (i) le rapport de l'auditeur sur les états financiers comportera un paragraphe d'observation attirant l'attention des utilisateurs sur les informations additionnelles fournies, conformément à la Norme ISA 706[4] ; et

---

3 Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

4 Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

(ii) son opinion sur les états financiers ne comportera pas les expressions « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs », ou « donnent une image fidèle » conformément au référentiel comptable applicable, à moins que l'auditeur ne soit tenu par la loi ou la réglementation de formuler son opinion sur les états financiers en utilisant cette phraséologie.

20. Si les conditions exposées au paragraphe 19 ne sont pas réunies et que l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'effectuer la mission d'audit, il doit :

(a) évaluer l'incidence de la nature trompeuse des états financiers sur son rapport d'audit ; et

(b) inclure une mention appropriée sur ce point dans les termes de la mission d'audit.

Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation

21. Dans certains cas, la loi ou la réglementation d'un pays concerné fixe le contenu ou la formulation du rapport de l'auditeur dans une forme ou dans des termes qui sont significativement différents de ceux requis par les Normes ISA. Dans ces circonstances, l'auditeur doit apprécier :

(a) si les utilisateurs pourraient mal comprendre l'assurance obtenue à partir de l'audit des états financiers et, dans l'affirmative,

(b) si des explications supplémentaires fournies dans son rapport d'audit peuvent réduire le risque d'une possible incompréhension[5].

Lorsque l'auditeur conclut que des explications supplémentaires dans son rapport d'audit ne sont pas à même de réduire le risque d'une possible incompréhension, il ne doit pas accepter la mission d'audit, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Un audit effectué conformément à une telle loi ou réglementation ne satisfait pas aux Normes ISA. En conséquence, l'auditeur ne doit pas inclure dans son rapport d'audit une quelconque mention indiquant que l'audit a été effectué selon les Normes ISA[6]. (Voir par. A36–A37)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Champ d'application de cette Norme ISA (Voir par. 1)

A1. Les missions d'assurance, qui incluent les missions d'audit, ne peuvent être acceptées que dans le cas où le professionnel considère que les règles d'éthique concernées, telles que celles relatives à l'indépendance et à la compétence professionnelle, sont

[5] Norme ISA 706.

[6] Voir aussi Norme ISA 700 « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphe 43.

satisfaites, et que la mission présente certaines caractéristiques[7]. Les obligations de l'auditeur concernant le respect des règles d'éthique dans le cadre de l'acceptation d'une mission d'audit, et pour autant qu'elles soient du ressort de l'auditeur, sont traitées dans la Norme ISA 220[8]. La présente Norme ISA traite des points (ou des conditions préalables) qui sont du ressort de l'entité et sur lesquelles il est nécessaire que l'auditeur et la direction se mettent d'accord.

Conditions préalables à un audit

Le référentiel comptable (Voir par. 6(a))

A2. Une condition pour l'acceptation d'une mission d'assurance est que les critères visés dans la définition d'une mission d'assurance soient appropriés et connus des utilisateurs présumés[9]. Les critères sont des points de référence utilisés pour évaluer ou mesurer le sujet considéré et comprennent, le cas échéant, les critères auxquels se référer pour apprécier sa présentation et les informations à fournir à cet égard. Des critères appropriés permettent une évaluation ou une mesure cohérente et raisonnable d'un sujet considéré dans le cadre du jugement professionnel. Pour les besoins des Normes ISA, le référentiel comptable applicable fournit des critères que l'auditeur utilise pour auditer les états financiers, y compris le cas échéant pour évaluer leur présentation sincère.

A3. Sans un référentiel comptable acceptable, la direction n'a pas de base appropriée pour établir les états financiers et l'auditeur n'a pas de critères appropriés pour les auditer. Dans beaucoup de cas, l'auditeur peut présumer que le référentiel comptable applicable est acceptable, ainsi qu'il est explicité aux paragraphes A8-A9.

Déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable

A4. Les facteurs pertinents à prendre en compte par l'auditeur pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable à appliquer pour l'établissement des états financiers comprennent :

- la nature de l'entité (par exemple si celle-ci est une entreprise commerciale, une entité du secteur public ou une organisation à but non lucratif) ;
- le but des états financiers (par exemple si ceux-ci sont établis pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs ou pour des besoins d'utilisateurs spécifiques) ;
- la nature des états financiers (par exemple s'il s'agit d'un jeu complet d'états financiers ou d'un état financier seul) ; et
- le fait que la loi ou la réglementation prescrit ou non le référentiel comptable applicable.

A5. Nombre d'utilisateurs d'états financiers ne sont pas en mesure de demander à ce que ceux-ci soient établis pour répondre à leurs besoins spécifiques d'information. Bien que tous les besoins d'information d'utilisateurs spécifiques ne puissent être satisfaits,

---

7 « Cadre conceptuel international pour des missions d'assurance », paragraphe 17.

8 Norme ISA 220, paragraphes 9-11.

9 « Cadre conceptuel international pour des missions d'assurance », paragraphe 17(b)(ii).

il existe des besoins d'information financière qui sont communs à un large éventail d'utilisateurs. L'expression « états financiers à usage général » désigne des états financiers établis conformément à un référentiel comptable destiné à répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs.

A6. Dans certains cas, les états financiers seront établis conformément à un référentiel comptable destiné à satisfaire les besoins d'information financière d'utilisateurs spécifiques. Ils sont alors désignés par l'expression « états financiers à usage particulier ». Les besoins d'information financière des utilisateurs présumés détermineront le référentiel comptable applicable en la circonstance. La Norme ISA 800 explicite comment apprécier le caractère acceptable des référentiels comptables destinés à satisfaire les besoins d'information financière d'utilisateurs spécifiques[10].

A7. Des carences dans le référentiel comptable applicable impliquant que ce référentiel n'est pas acceptable peuvent être constatées après que la mission d'audit a été acceptée. Lorsque l'utilisation de ce référentiel est prescrite par la loi ou la réglementation, les diligences requises prévues aux paragraphes 19 et 20 s'appliquent. Lorsque l'utilisation de ce référentiel n'est pas prescrite par la loi ou la réglementation, la direction peut décider d'adopter un autre référentiel acceptable. Dans ce cas, ainsi que requis par le paragraphe 16, de nouveaux termes relatifs à la mission d'audit seront convenus pour refléter cette modification dès lors que les anciens termes ne seront plus exacts.

Référentiels comptables à usage général

A8. A ce jour, il n'existe pas de critères objectifs et faisant autorité qui soient généralement reconnus par la pratique, pour juger du caractère acceptable des référentiels comptables à usage général. En l'absence de tels critères, les normes d'information financière édictées par des organismes qui ont autorité ou sont reconnus pour promulguer les normes à appliquer par certains types d'entités, sont présumées acceptables pour les besoins des états financiers à usage général établis par ces entités, à condition que ces organismes suivent un processus dûment établi et transparent pour leur élaboration, impliquant des délibérations et la prise en considération des points de vue d'un large éventail de parties prenantes. Des exemples de telles normes d'information financière comprennent :

- les Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS) publiées par le Comité des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB) ;
- les Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) publiées par le Comité des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB) ; et
- les principes comptables publiés par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu dans un pays donné, à condition que cet organisme suive un processus dûment établi et transparent pour leur élaboration, impliquant des délibérations

10 Norme ISA 800, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier », paragraphe 8.

et la prise en considération des points de vue d'un large éventail de parties prenantes.

Ces normes d'information financière sont souvent visées dans la loi ou la réglementation en tant que référentiel comptable applicable régissant l'établissement des états financiers à usage général.

Référentiels comptables prescrits par la loi ou la réglementation.

A9. En application du paragraphe 6(a), l'auditeur est tenu de déterminer si le référentiel comptable à appliquer pour l'établissement des états financiers est acceptable. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut prescrire le référentiel comptable à utiliser pour l'établissement des états financiers à usage général de certains types d'entités. En l'absence d'indications contraires, un tel référentiel comptable est présumé être acceptable pour des états financiers à usage général établis par de telles entités. Dans les cas où le référentiel comptable n'est pas jugé acceptable, les paragraphes 19 et 20 trouvent à s'appliquer.

Pays dans lesquels il n'existe pas d'organismes normalisateurs ou de référentiels comptables prescrits.

A10. Lorsqu'une entité est enregistrée ou opère dans un pays dans lequel il n'existe pas d'organisme normalisateur autorisé ou reconnu, ou dans lequel l'utilisation d'un référentiel comptable n'est pas prescrite par la loi ou la réglementation, la direction décide quel référentiel comptable est à utiliser pour l'établissement des états financiers. L'Annexe 2 fournit des recommandations pour déterminer le caractère acceptable des référentiels comptables dans de telles circonstances.

Accord sur les responsabilités de la direction (Voir par. 6(b))

A11. Un audit selon les Normes ISA est effectué sur la base des prémisses que la direction reconnaît et comprend que les responsabilités décrites au paragraphe 6(b)[11] lui incombent. Dans certains pays, ces responsabilités peuvent être spécifiées dans la loi ou la réglementation. Dans d'autres, il peut n'exister que peu ou pas de définition légale ou réglementaire de ces responsabilités. Les Normes ISA ne prévalent pas sur la loi ou la réglementation sur ces points. Cependant, le concept d'un audit indépendant exige que l'auditeur ne soit pas responsable de l'établissement des états financiers ou du contrôle interne de l'entité y relatif, et qu'il s'attende raisonnablement à obtenir les informations nécessaires à son audit dans la mesure où la direction est en mesure de les lui fournir ou de les lui procurer. En conséquence, ces prémisses sont fondamentales pour la conduite d'un audit indépendant. Afin d'éviter tout malentendu, la définition et la matérialisation des termes de la mission d'audit mentionnées aux paragraphes 9 à 12 intègrent l'accord de la direction sur le fait qu'elle reconnaît et comprend que cette responsabilité lui revient.

A12. La façon selon laquelle les responsabilités relatives à l'élaboration de l'information financière sont réparties entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise variera en fonction des ressources et de la structure de l'entité, ainsi que des dispositions concernées prévues par la loi ou la réglementation, et des rôles respectifs de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise au

[11] Norme ISA 200, paragraphe A2.

sein de l'entité. Dans la plupart des cas, la direction est responsable de l'exécution, tandis que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont un rôle de surveillance de la direction. Dans certains cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise auront, ou assumeront, la responsabilité de l'approbation des états financiers ou du suivi du contrôle interne de l'entité touchant à l'élaboration de l'information financière. Dans les entités les plus importantes ou dans des entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, tel qu'un comité d'audit, peut être chargé de certaines de ces responsabilités de surveillance.

A13. La Norme ISA 580 requiert de l'auditeur qu'il demande à la direction de lui fournir des déclarations écrites confirmant qu'elle a satisfait à certaines de ses responsabilités[12]. Il peut par conséquent être approprié pour l'auditeur d'informer la direction qu'il s'attend à recevoir de telles déclarations écrites ainsi que les autres déclarations requises par les autres Normes ISA et, le cas échéant, les déclarations écrites qu'il estime nécessaires pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques les sous-tendant.

A14. Lorsque la direction ne reconnaît pas ses responsabilités, ou n'est pas d'accord pour fournir les déclarations écrites demandées, l'auditeur ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés[13]. Dans de telles circonstances, il ne sera pas approprié pour l'auditeur d'accepter la mission d'audit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Dans les cas où l'auditeur est obligé d'accepter la mission d'audit, il peut être nécessaire d'expliquer à la direction l'importance de ces questions et les incidences qu'elles auront sur le rapport d'audit.

Etablissement des états financiers (Voir par. 6(b)(i))

A15. La plupart des référentiels comptables incluent des dispositions relatives à la présentation des états financiers ; dans ce cas, *l'établissement* des états financiers conformément au référentiel comptable comprend la conformité de leur *présentation* audit référentiel. Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'importance de l'objectif de présentation sincère est telle que les prémisses confirmées par la direction incluent une référence spécifique à ladite présentation sincère ou au fait que la direction a la responsabilité de s'assurer que les états financiers donneront « une image fidèle » conformément au référentiel comptable.

Contrôle interne (Voir par. 6(b)(ii))

A16. La direction met en place le contrôle interne qu'elle considère nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Le contrôle interne, quelle que soit son efficacité, ne peut donner à l'entité qu'une assurance raisonnable qu'elle a atteint ses objectifs en matière d'information financière ; ceci du fait des limites inhérentes à tout contrôle interne[14].

---

12 Norme ISA 580, « Déclarations écrites », paragraphes 10-11.

13 Norme ISA 580, paragraphe A26.

14 Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe A46.

A17. Un audit indépendant effectué selon les Normes ISA ne peut se substituer à la mise en place par la direction d'un contrôle interne nécessaire à l'établissement des états financiers. En conséquence, l'auditeur est tenu d'obtenir l'accord de la direction quant à sa reconnaissance et à sa compréhension des responsabilités qui lui incombent en matière de contrôle interne. Toutefois, l'accord requis par le paragraphe 6(b)(ii) n'implique pas que l'auditeur conclura que le contrôle interne mis en place par la direction a atteint son objectif ou qu'il ne fera pas apparaître des faiblesses.

A18. Il appartient à la direction de déterminer quel contrôle interne est nécessaire pour permettre l'établissement des états financiers. Le terme « contrôle interne » inclut parmi ses composantes un large éventail de mesures qui peuvent être regroupées sous la terminologie « environnement de contrôle » : il s'agit du processus d'évaluation des risques par l'entité, du système d'information, y compris les processus opérationnels concernés relatifs à l'élaboration de l'information financière et à sa communication, des mesures de contrôle et leur suivi. Cette classification, cependant, ne reflète pas nécessairement la façon dont une entité particulière peut concevoir, mettre en œuvre et assurer le suivi de son contrôle interne, ni la façon dont elle peut classer une des composantes en particulier[15]. Le contrôle interne d'une entité (portant notamment sur la comptabilité et les documents comptables, ou les systèmes comptables) reflètera les besoins de la direction, la complexité de l'activité, la nature des risques auxquels l'entité fait face, ainsi que les exigences des textes législatifs ou de la réglementation concernés.

A19. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut prévoir des dispositions particulières relatives à la responsabilité de la direction en matière d'adéquation de la comptabilité et des documents comptables, ou des systèmes comptables. Dans certains cas, la pratique courante peut faire une distinction entre la comptabilité et les documents comptables, ou les systèmes comptables d'une part, et le contrôle interne ou les contrôles d'autre part. Dans la mesure où, comme évoqué au paragraphe A18, la comptabilité et les documents comptables, ou les systèmes comptables, font partie intégrante du contrôle interne aucune référence particulière n'y est faite dans le paragraphe 6(b)(ii) quant à la description de la responsabilité de la direction. Afin d'éviter tout malentendu, il peut être approprié que l'auditeur explicite à la direction l'étendue de cette responsabilité.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 6(b))

A20. L'un des buts poursuivi en s'accordant sur les termes de la mission d'audit est d'éviter tout malentendu concernant les responsabilités respectives de la direction et de l'auditeur. Par exemple, lorsqu'un tiers a participé à l'établissement des états financiers, il peut être utile de rappeler à la direction que l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable reste de sa propre responsabilité.

[15] Norme ISA 315, paragraphe A51 et Annexe 1.

Accord sur les termes de la mission d’audit

Obtention d’un accord sur les termes de la mission d’audit (Voir par. 9)

A21. Le rôle de la direction et des personnes constituant le gouvernement d’entreprise en matière d’accord sur les termes de la mission d’audit de l’entité dépend de la structure de gouvernance de celle-ci et de la loi ou de la réglementation concernée.

Lettre de mission d’audit ou autre forme d’accord écrit[16] (Voir par. 10–11)

A22. Il est dans l’intérêt respectif de l’entité et de l’auditeur que ce dernier adresse une lettre de mission d’audit avant le début de la mission afin d’éviter des malentendus concernant l’audit. Dans certains pays, toutefois, les objectifs et l’étendue de l’audit ainsi que les responsabilités respectives de la direction et de l’auditeur peuvent être suffisamment définis par les dispositions de la loi qui font que les points décrits au paragraphe 10 y sont précisés. Bien que dans ces circonstances le paragraphe 11 permette à l’auditeur de ne faire référence dans sa lettre de mission d’audit qu’au fait que les dispositions de la loi ou de la réglementation s’appliquent et que la direction reconnaît et comprend ses responsabilités, telles que décrites au paragraphe 6(b), l’auditeur peut néanmoins considérer utile, pour l’information de la direction, d’inclure dans une lettre de mission d’audit les points décrits au paragraphe 10.

Forme et contenu de la lettre de mission d’audit

A23. La forme et le contenu de la lettre de mission d’audit peuvent varier selon les entités. Les informations à inclure dans cette lettre relatives à la responsabilité de l’auditeur peuvent être basées sur la Norme ISA 200[17]. Les paragraphes 6(b) et 12 de la présente Norme ISA décrivent les responsabilités de la direction. Outre les points requis par le paragraphe 10, une lettre de mission d’audit peut mentionner, par exemple :

- la définition de l’étendue de l’audit, y compris la référence à la législation applicable, aux réglementations, aux Normes ISA et aux règles d’éthique, ainsi qu’aux autres publications des corps professionnels dont l’auditeur est membre ;
- la forme de toute autre communication des résultats de la mission d’audit ;
- le fait qu’en raison des limites inhérentes à un audit, de même que de celles relatives au contrôle interne, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives puissent ne pas être détectées, même si l’audit a été correctement planifié et effectué selon les Normes ISA ;
- les dispositions concernant le planning et la réalisation de l’audit, y compris la composition de l’équipe d’audit ;
- ses attentes quant à la fourniture de déclarations écrites par la direction (voir aussi paragraphe A13) ;

[16] Dans les paragraphes qui suivent, toute référence à une lettre de mission d'audit est à considérer comme faisant référence à une lettre de mission d'audit ou toute autre forme acceptable d'accord écrit.

[17] Norme ISA 200, paragraphe 3-9.

- l'accord de la direction de mettre à la disposition de l'auditeur un projet d'états financiers et toutes les informations les accompagnant en temps voulu pour lui permettre de finaliser l'audit selon le calendrier proposé ;
- l'accord de la direction d'informer l'auditeur des faits qui peuvent affecter les états financiers dont elle aurait connaissance au cours de la période comprise entre la date du rapport d'audit et celle à laquelle les états financiers sont publiés ;
- la base de calcul des honoraires et les modalités de leur facturation ;
- une demande faite à la direction d'accuser réception de la lettre de mission d'audit et de donner son accord sur les termes contenus dans celle-ci.

A24. Les points suivants, lorsqu'ils sont applicables, peuvent aussi être couverts dans la lettre de mission d'audit :

- les dispositions concernant la participation d'autres auditeurs et experts à certains aspects de l'audit ;
- les dispositions concernant l'implication des auditeurs internes et d'autre personnel de l'entité ;
- les dispositions à prendre avec l'auditeur précédent, le cas échéant, dans le cas d'un audit initial ;
- toute limitation de la responsabilité financière de l'auditeur lorsqu'une telle possibilité existe ;
- tout autre accord entre l'auditeur et l'entité ;
- toute obligation de donner accès aux dossiers de travail à d'autres tiers.

Un exemple de lettre de mission d'audit est donné en Annexe 1.

Audits de composants

A25. Lorsque l'auditeur d'une entité mère est également l'auditeur d'un composant, les facteurs qui peuvent influer sur la décision d'adresser une lettre de mission d'audit séparée au composant comprennent les aspects suivants :

- qui a désigné l'auditeur du composant ;
- la nécessité éventuelle d'émettre un rapport d'audit séparé sur le composant ;
- les exigences légales en relation avec la nomination de l'auditeur ;
- le pourcentage de participation au capital détenu par l'entité mère ; et
- le degré d'indépendance de la direction du composant vis-à-vis de l'entité mère.

Responsabilités de la direction prescrites par la loi ou la réglementation (Voir par. 11–12)

A26. Lorsque, dans les circonstances décrites aux paragraphes A22 et A27, l'auditeur conclut qu'il n'est pas nécessaire de formaliser certains termes de la mission d'audit

dans une lettre de mission d'audit, il reste néanmoins tenu par le paragraphe 11 d'obtenir un accord écrit de la direction par lequel cette dernière confirme reconnaître et comprendre sa responsabilité sur les aspects décrits au paragraphe 6(b). Toutefois, en application du paragraphe 12, un tel accord écrit peut reprendre les termes de la loi ou de la réglementation si celle-ci établit des responsabilités de la direction équivalentes dans les faits à celles décrites au paragraphe 6(b). La profession comptable, les organismes édictant des normes d'audit ou l'organisme contrôlant les audits dans un pays donné peuvent avoir publié des directives permettant de déterminer si la description donnée par la loi ou la réglementation desdites responsabilités est équivalente.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A27. La loi ou la réglementation régissant l'audit dans le secteur public prévoit généralement la manière dont l'auditeur est désigné et fixe en général les responsabilités et les pouvoirs de l'auditeur dans le secteur public, y compris le pouvoir d'accéder à la comptabilité et aux autres informations de l'entité. Lorsque la loi ou la réglementation fixe en des termes suffisamment détaillés la mission d'audit, l'auditeur dans le secteur public peut néanmoins considérer qu'il est utile d'adresser une lettre de mission d'audit plus complète que ce qui est prévu par le paragraphe 11.

Audits récurrents

A28. L'auditeur peut décider de ne pas adresser une nouvelle lettre de mission d'audit ou une autre forme d'accord écrit pour chaque période. Toutefois, les aspects suivants peuvent rendre nécessaire de réviser les termes de la mission d'audit ou de rappeler à l'entité les termes existants :

- toute indication que l'entité ne comprend pas les objectifs et l'étendue de l'audit ;
- toute modification ou spécificité dans les termes de la mission d'audit ;
- un changement récent dans la direction générale ;
- un changement important de propriétaire ;
- un changement important dans la nature ou la taille des activités de l'entité ;
- une modification des exigences légales ou réglementaires ;
- un changement dans le référentiel comptable retenu pour l'établissement des états financiers ;
- une modification d'autres obligations de communication financière.

Acceptation d'une modification des termes de la mission d'audit

Demande de modification des termes de la mission d'audit (Voir par. 14)

A29. Une demande formulée à l'auditeur par l'entité de modifier les termes de la mission d'audit peut résulter d'un changement dans les circonstances affectant la nécessité d'un audit, d'une incompréhension quant à la nature d'un audit tel qu'il avait été demandé initialement, ou d'une limitation de l'étendue de la mission d'audit, qu'elle

soit imposée par la direction ou qu'elle résulte d'autres circonstances. L'auditeur, ainsi qu'il est requis par le paragraphe 14, examine les motifs fournis à l'appui de la demande, et notamment les incidences de la limitation de l'étendue de la mission d'audit.

A30. Un changement dans les circonstances affectant les besoins de l'entité ou une incompréhension concernant la nature du service demandé initialement peut être considéré comme une justification raisonnable à l'appui de la demande de modification des termes de la mission d'audit.

A31. A l'inverse, un changement ne peut pas être considéré comme raisonnable s'il apparaît que celui-ci repose sur une information incorrecte, incomplète ou non satisfaisante à d'autres égards. On citera à titre d'exemple la situation où l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les comptes de créances et que l'entité demande à ce que la mission d'audit soit modifiée en un examen limité afin d'éviter une opinion d'audit avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

Demande de modification d'un audit en un examen limité ou en un service connexe (Voir par. 15)

A32. Avant de donner son accord pour modifier une mission d'audit en un examen limité ou en un service connexe, un auditeur qui a été désigné pour effectuer un audit selon les Normes ISA peut avoir besoin d'évaluer, en plus des questions énumérées aux paragraphes A29 – A31, toutes implications légales ou réglementaires qu'entraîne la modification.

A33. Lorsque l'auditeur conclut qu'il existe un motif raisonnable pour modifier la mission d'audit en un examen limité ou en un service connexe, les travaux d'audit réalisés à la date de la modification peuvent être utiles pour la mission modifiée ; toutefois, les travaux requis restant à réaliser et le rapport à émettre seront ceux qui sont appropriés à la mission modifiée. Afin d'éviter toute confusion pour le lecteur, le rapport de service connexe ne fera pas référence :

(a) à la mission d'audit d'origine ; ou

(b) aux procédures qui peuvent avoir été réalisées dans le cadre de la mission d'audit d'origine, sauf dans le cas où la mission d'audit est transformée en une mission de procédures convenues, la description des procédures mises en œuvre faisant alors normalement partie du rapport.

Considérations supplémentaires à prendre en compte lors de l'acceptation d'une mission

Normes d'information financière complétées par la loi ou la réglementation (Voir par. 18)

A34. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut compléter les normes d'information financière édictées par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu avec des exigences additionnelles concernant l'établissement des états financiers. Dans ces pays, pour les besoins de l'application des Normes ISA, le référentiel comptable applicable englobe le référentiel comptable identifié et les exigences additionnelles sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec ledit référentiel. Ceci peut être le cas, par exemple, lorsque la loi ou la réglementation prescrit des informations à fournir en complément de celles requises par les normes d'information financière ou

lorsqu'elle réduit l'éventail des choix acceptables qui peuvent être faits dans le cadre des normes d'information financière[18].

Référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation – Autres points affectant l'acceptation (Voir par. 19)

A35. La loi ou la réglementation peut prescrire une formulation de l'opinion de l'auditeur utilisant des phrases telles que « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » ou « donnent une image fidèle » alors que l'auditeur conclut par ailleurs que le référentiel comptable applicable ne serait pas acceptable s'il n'était prescrit par la loi ou la réglementation. Dans ce cas, les termes prescrits pour la formulation du rapport de l'auditeur sont significativement différents de ceux prévus par les exigences des Normes ISA. (Voir par. 21)

Formulation du rapport de l'auditeur prescrite par la loi ou la réglementation (Voir par. 21)

A36. Les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il ne fasse pas référence à la conformité avec les Normes ISA à moins qu'il n'ait appliqué toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit[19]. Lorsque la loi ou la réglementation prescrit le contenu ou la formulation du rapport de l'auditeur dans une forme ou dans des termes qui sont significativement différents de ceux prévus par les Normes ISA et que l'auditeur conclut que des explications complémentaires dans son rapport ne sont pas de nature à réduire le risque possible d'une mauvaise interprétation, il peut envisager d'inclure dans son rapport une mention indiquant que l'audit n'a pas été effectué selon les Normes ISA. Il est cependant encouragé à appliquer dans la mesure du possible les Normes ISA, y compris celles concernant le rapport d'audit, bien qu'il ne lui soit pas permis d'indiquer que son audit a été effectué selon les Normes ISA.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A37. Dans le secteur public, des exigences spécifiques peuvent exister dans la législation régissant le mandat d'audit ; par exemple, l'auditeur peut être tenu d'informer directement un ministre, le pouvoir législatif ou le public dans le cas où l'entité tente de limiter l'étendue de l'audit.

[18] La Norme ISA 700, paragraphe 15, inclut une diligence requise en vue d'évaluer si les états financiers font une référence adéquate au, ou décrivent de manière appropriée le, référentiel comptable applicable.

[19] Norme ISA 200, paragraphe 20.

Annexe 1

(Voir par. A23–A24)

Exemple de lettre de mission d’audit

La lettre suivante est donnée à titre d’illustration pour une mission d’audit d’états financiers à usage général, établis conformément aux Normes Internationales d’Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS). Cet exemple de lettre n’a pas de caractère contraignant mais a pour but de servir uniquement de cadre à l’application des considérations développées dans la présente Norme ISA. Cette lettre nécessitera d’être adaptée selon les exigences et les circonstances propres à chaque situation.

Elle est proposée pour un audit d’états financiers visant une seule période et nécessitera d’être adaptée dans les cas où elle viserait des audits récurrents (voir paragraphe 13 de la présente Norme ISA). Il peut être approprié d’obtenir un avis juridique pour valider le caractère approprié de toute lettre de mission.

***

Au membre approprié représentant la direction ou le groupe de personnes constituant le gouvernement d’entreprise de la société ABC[1] :

[*Objectif et étendue de l’audit*]

Vous[2] nous avez demandé de procéder à l’audit des états financiers de la société ABC, comprenant le bilan arrêté au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l’état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l’exercice clos à cette date, un résumé des principales méthodes comptables et d’autres informations explicatives. Nous avons le plaisir de vous confirmer par la présente notre acceptation et notre compréhension de cette mission. Notre audit sera effectué en vue d’exprimer une opinion sur les états financiers.

[*Les responsabilités de l’auditeur*]

Nous procéderons à l’audit selon les Normes Internationales d’Audit (*International Standards on Auditing*, Normes ISA). Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d’éthique et de planifier et réaliser l’audit afin obtenir l’assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d’anomalies significatives. Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants justifiant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l’auditeur, de même que l’évaluation des risques d’anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs. Un audit comporte

1 Les destinataires et les références faites dans la lettre seront ceux qui sont appropriés dans les circonstances de la mission, y compris la référence au pays concerné. Il est important d'adresser la lettre aux personnes appropriées – voir paragraphe A21.

2 Dans le contenu de cette lettre, les références à « vous », « nous », « notre », « direction », « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » et « auditeur » seront utilisées ou modifiées selon les circonstances.

également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

En raison des limites inhérentes à un audit, ainsi que de celles inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que certaines anomalies puissent ne pas être détectées, même dans les cas où l'audit est correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA.

En procédant à l'évaluation des risques, nous prendrons en compte le contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Toutefois, nous vous ferons part par écrit de toutes les faiblesses significatives du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière que nous serions amenés à relever au cours de notre mission d'audit des états financiers.

[*Responsabilités de la direction et choix du référentiel comptable applicable (pour les besoins de cet exemple, il a été considéré que l'auditeur n'a pas conclu que la loi ou la réglementation avait fixé ces responsabilités dans des termes appropriés ; les termes utilisés dans la description donnée dans le paragraphe 6(b) de la présente Norme ISA sont donc repris*]

Notre audit sera effectué en considérant que [la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise][3] reconnaissent et comprennent qu'elles ont la responsabilité :

(a) de l'établissement et de la présentation sincère d'états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards,* IFRS)[4] ;

(b) du contrôle interne que [la direction] considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et

(c) de :

  (i) nous donner accès à toutes les informations dont [la direction] a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente et autres éléments ;

  (ii) nous fournir les informations supplémentaires que nous pouvons demander à [la direction] pour les besoins de l'audit ; et

  (iii) nous laisser libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles nous considérons qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Dans le cadre de notre audit, nous demanderons [à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise] la confirmation écrite de déclarations qui nous auraient été faites au cours de l'audit.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel pour mener notre mission d'audit.

---

3 Utiliser la terminologie appropriée en la circonstance.

4 Ou, si ceci est approprié, « Pour l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière ».

[*Autres informations pertinentes*]

[*Insérer d'autres informations, telles que l'accord convenu sur les honoraires, les conditions de leur facturation ou d'autres conditions spécifiques, si nécessaire*]

Rapport

[*Insérer une mention appropriée décrivant la forme et le contenu du rapport d'audit*]

La forme et le contenu de notre rapport peuvent nécessiter d'être modifiés selon les résultats de notre audit.

Nous vous serions reconnaissants de bien vouloir signer et nous retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre afin d'accuser réception de la présente et de marquer votre accord sur les termes et conditions de notre mission d'audit des états financiers, y compris de nos responsabilités respectives.

XYZ & Co.

Bon pour accord, au nom de la société ABC

(Signature)

………………..

Nom et fonction

Date

Annexe 2

(Voir par. A10)

Déterminer le caractère acceptable d'un référentiel comptable à usage général

Pays n'ayant pas d'organismes normalisateurs autorisés ou reconnus ou de référentiels comptables prescrits par la loi ou la réglementation

1. Ainsi qu'il est expliqué au paragraphe A10 de la présente Norme ISA, lorsqu'une entité est inscrite ou opère dans un pays qui n'a pas d'organisme normalisateur autorisé ou reconnu, ou lorsque l'utilisation d'un référentiel comptable n'est pas prescrite par la loi ou la réglementation, la direction identifie un référentiel comptable applicable. La pratique dans de tels pays est souvent d'utiliser les normes d'information financière édictées par l'un des organismes mentionnés au paragraphe A8 de la présente Norme ISA.

2. Dans d'autres situations, il peut exister dans un pays particulier des conventions comptables établies qui sont généralement reconnues en tant que référentiel comptable pour l'établissement d'états financiers à usage général préparés par certaines entités particulières exerçant dans ce pays. Lorsqu'un tel référentiel comptable est adopté, l'auditeur est tenu selon le paragraphe 6(a) de la présente Norme ISA de déterminer si les conventions comptables dans leur ensemble peuvent être considérées comme constituant un référentiel comptable acceptable pour la présentation d'états financiers à usage général. Lorsque ces conventions comptables sont communément utilisées dans un pays particulier, la profession comptable dans ce pays peut avoir considéré comme acceptable le référentiel comptable en lieu et place des auditeurs. De manière alternative, l'auditeur peut procéder à cette analyse en examinant si les conventions comptables présentent les caractéristiques normalement prévues par des référentiels comptables acceptables (voir paragraphe 3 ci-après), ou en comparant les conventions comptables aux règles fixées par un référentiel comptable existant considéré comme acceptable (voir paragraphe 4 ci-après).

3. Un référentiel comptable acceptable présente normalement les caractéristiques suivantes qui font que les informations fournies dans les états financiers sont utiles pour les utilisateurs présumés :

   (a) Pertinence, c'est-à-dire que les informations fournies dans les états financiers sont pertinentes au regard de la nature de l'entité et de l'objectif des états financiers. Par exemple, dans le cas d'une entreprise commerciale qui établit des états financiers à usage général, la pertinence est à apprécier en termes d'informations nécessaires pour répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs pour fonder des décisions économiques. Ces besoins sont généralement satisfaits par la présentation de la situation financière et de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entreprise commerciale.

   (b) Exhaustivité, c'est-à-dire que les opérations et les évènements, les soldes de comptes et les informations fournies pouvant affecter les conclusions tirées à partir des états financiers sont complets.

(c) Fiabilité, c'est-à-dire que les informations fournies dans les états financiers :

(i) reflètent, lorsque ceci s'applique, la substance économique des évènements et des opérations et pas simplement leur traduction juridique ; et

(ii) conduisent à des appréciations et à des évaluations, à une présentation et à des informations cohérentes raisonnables, lorsqu'elles sont utilisées dans des circonstances similaires.

(d) Neutralité, c'est-à-dire que l'information fournie par les états financiers n'est pas biaisée.

(e) Compréhension, c'est-à-dire que l'information fournie dans les états financiers est claire et compréhensible et n'est pas sujette à des interprétations significativement différentes.

4. L'auditeur peut décider de comparer les conventions comptables aux règles d'un référentiel comptable existant considéré comme acceptable. Par exemple, il peut comparer les conventions comptables aux Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS). Pour un audit d'une petite entité, l'auditeur peut décider de comparer les conventions comptables à un référentiel comptable spécialement développé pour de telles entités par un organisme normalisateur autorisé et reconnu. Lorsque l'auditeur procède à une telle comparaison et qu'il identifie des différences, l'analyse visant à déterminer si les conventions comptables suivies pour l'établissement des états financiers constituent un référentiel comptable acceptable inclut l'examen des raisons de ces différences et si l'application des conventions comptables, ou la description du référentiel comptable donnée dans les états financiers, pourrait conduire à ce que les états financiers soient trompeurs.

5. Un ensemble de conventions comptables n'ayant pas de lien entre elles, destiné à satisfaire des attentes individuelles, ne constitue pas un référentiel comptable acceptable pour l'établissement d'états financiers à usage général. De la même façon, un référentiel comptable visant la conformité ne constitue pas un référentiel comptable acceptable, à moins qu'il ne soit généralement admis dans un pays particulier par ceux qui établissent les états financiers et les utilisateurs de ceux-ci.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 220

CONTRÔLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations spécifiques de l'auditeur concernant les procédures de contrôle qualité d'un audit d'états financiers. Elle traite également, lorsque ceci s'applique, des responsabilités de la personne chargée du contrôle qualité. Cette Norme ISA est à lire conjointement avec les règles d'éthique pertinentes.

Système de contrôle qualité et rôle des équipes affectées aux missions

2. Les systèmes, les politiques et les procédures de contrôle qualité sont de la responsabilité du cabinet d'audit. Selon la Norme ISQC 1, le cabinet a l'obligation de définir et d'assurer le suivi d'un système de contrôle qualité qui lui fournisse l'assurance raisonnable que :

   (a) le cabinet et son personnel professionnel se conforment aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et

   (b) les rapports émis par le cabinet ou ses associés responsables de missions sont appropriés en la circonstance[1].

   La présente Norme ISA est fondée sur l'hypothèse que le cabinet est soumis à la Norme ISQC 1 ou à des exigences nationales qui sont au moins aussi contraignantes. (Voir par. A1)

3. Dans le cadre du système de contrôle qualité du cabinet, les équipes affectées aux missions ont l'obligation de mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité qui sont applicables à la mission d'audit et fournissent au cabinet les informations permettant la mise en œuvre de la partie du système de contrôle interne du cabinet touchant à l'indépendance.

4. Les équipes affectées aux missions sont censées s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet, sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties. (Voir par. A2)

Date d'entrée en vigueur

5. Cette Norme ISA est applicable à tous les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

6. L'objectif de l'auditeur est de mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité au niveau de la mission destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que :

   (a) l'audit satisfait aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et

   (b) le rapport d'audit émis est approprié en la circonstance.

---

1 Norme ISQC 1, « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes », paragraphe 11.

Définitions

7. Dans la présente Norme ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Associé responsable de la mission[2] – Associé ou autre personne du cabinet responsable de la mission d'audit et de sa réalisation, ainsi que du rapport d'audit émis au nom du cabinet et qui, lorsque ceci est requis, a obtenu l'autorisation appropriée d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire.

   (b) Revue de contrôle qualité de la mission – Processus mis en place pour évaluer de façon objective, à la date du rapport d'audit ou avant, les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport d'audit. Le processus de revue de contrôle qualité de la mission s'adresse seulement aux audits d'états financiers d'entités cotées, ainsi qu'aux autres missions d'audit, le cas échéant, pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité de la mission était requise.

   (c) Personne chargée du contrôle qualité de la mission – Associé, autre personne au sein du cabinet, personne externe qualifiée, ou équipe composée de ces personnes, dont aucune ne fait partie de l'équipe affectée à la mission, ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées pour évaluer objectivement les jugements importants exercés par les membres de l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles ils sont parvenus aux fins de la formulation du rapport d'audit.

   (d) Equipe affectée à la mission – Associés et personnel professionnel réalisant la mission, ainsi que toute personne dont le cabinet ou un cabinet membre d'un réseau de cabinets a retenu les services et qui effectuent des travaux sur la mission. Les auditeurs externes agissant en tant qu'experts désignés par le cabinet ou un cabinet membre d'un réseau n'en font pas partie[3].

   (e) Cabinet – Professionnel exerçant à titre individuel, groupement de personnes ou société, ou autre entité composée de professionnels comptables.

   (f) Inspection – Dans le contexte de missions d'audit achevées, procédures destinées à fournir la preuve du respect par les équipes affectées aux missions des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet.

   (g) Entité cotée – Entité dont les actions, les parts ou les titres d'emprunt sont cotés ou inscrits à la cote d'une bourse de valeurs reconnue, ou sont négociés suivant les règles d'une bourse de valeurs ou d'un autre organisme équivalent.

   (h) Surveillance – Processus comportant l'examen et l'évaluation permanente du système de contrôle qualité du cabinet, et comprenant une inspection périodique d'une sélection de missions achevées, destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que son système de contrôle qualité fonctionne efficacement.

---

[2] Les termes « associé responsable de la mission », « associé » et « cabinet » doivent être interprétés comme se référant aux termes équivalents dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête.

[3] Norme ISA 620, « Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur », paragraphe 6(a), définit l'expression « expert désigné par l'auditeur ».

(i) Cabinet membre d'un réseau – Cabinet ou entité appartenant à un réseau de cabinets.

(j) Réseau – Structure élargie :

(i) qui poursuit un objectif de coopération ; et

(ii) qui a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou dont les membres se partagent la propriété commune, le contrôle ou la direction, qui a des politiques et des procédures communes de contrôle qualité, une stratégie d'entreprise commune, qui utilise une marque commune ou qui se partage une part substantielle des ressources professionnelles.

(k) Associé – Toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels.

(l) Personnel professionnel – Associés et collaborateurs professionnels du cabinet.

(m) Normes professionnelles – Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing*, ISA), ainsi que les règles d'éthique pertinentes.

(n) Règles d'éthique pertinentes – Règles d'éthique auxquelles les membres de l'équipe affectée à la mission et la personne chargée du contrôle qualité de la mission sont soumis, qui comprennent habituellement les Parties A et B du Code international d'Ethique des Professionnels Comptables *Code of Ethics for Professional Accountants* (Code de l'IESBA) relatives à un audit d'états financiers, ainsi que celles des règles nationales qui sont plus contraignantes.

(o) Collaborateurs – Professionnels, autres que les associés, y compris tous les experts employés par le cabinet.

(p) Personne externe qualifiée – Personne externe au cabinet ayant les compétences et les aptitudes pour agir en tant qu'associé responsable d'une mission, par exemple un associé d'un autre cabinet, ou un employé (possédant une expérience appropriée) soit d'une instance comptable professionnelle dont les membres peuvent réaliser des audits d'informations financières historiques, soit d'un organisme qui fournit des services de contrôle qualité pertinents.

Diligences requises

Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits

8. L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité de la qualité d'ensemble de chacune des missions d'audit à laquelle il est assigné. (Voir par. A3)

Règles d'éthique pertinentes

9. Tout au long de la mission d'audit, l'associé responsable de la mission doit rester attentif, au moyen d'observations et de demandes d'informations, à des indications de non-respect des règles d'éthique pertinentes par les membres de l'équipe affectée à la mission. (Voir par. A4–A5)

10. Lorsque des problèmes viennent à l'attention de l'associé responsable de la mission, que ce soit par l'intermédiaire du système de contrôle qualité du cabinet ou autrement,

qui indiquent que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles d'éthique pertinentes, il doit, après consultation avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre. (Voir par. A5)

Indépendance

11. L'associé responsable de la mission doit tirer une conclusion sur le respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit. Pour ce faire, il doit :

(a) obtenir du cabinet et, le cas échéant, des cabinets membres du réseau, des informations utiles afin d'identifier et d'évaluer les circonstances et les relations qui menacent l'indépendance ;

(b) apprécier l'information sur les manquements identifiés, s'il y en a, aux politiques et procédures du cabinet relatives à l'indépendance afin de déterminer si ces manquements menacent l'indépendance pour la mission d'audit concernée ; et

(c) prendre les mesures appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegardes, ou, s'il le juge approprié, se démettre de la mission d'audit, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable. L'associé responsable de la mission doit rapidement informer le cabinet de toute impossibilité de résoudre le problème par des mesures appropriées. (Voir par. A5–A7)

Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit

12. L'associé responsable de la mission doit être satisfait que des procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien des missions et des relations clients ont été suivies, et doit déterminer si les conclusions tirées à cet égard sont appropriées. (Voir par. A8–A9)

13. Lorsque l'associé responsable de la mission obtient des informations qui auraient conduit le cabinet à décliner la mission d'audit si elles avaient été connues auparavant, il doit communiquer rapidement ces informations au cabinet, afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires. (Voir par. A9)

Affectation des équipes aux missions

14. L'associé responsable doit être satisfait que l'équipe affectée à la mission, et tout autre expert qu'il a désigné qui ne fait pas partie de l'équipe affectée à la mission, ont collectivement la compétence et les aptitudes pour :

(a) effectuer la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et

(b) permettre d'émettre un rapport d'audit qui est approprié en la circonstance. (Voir par. A10–A12)

Réalisation de la mission

Direction, supervision et réalisation

15. L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité :

(a) de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ; et (Voir par. A13–A15, A20)

(b) du caractère approprié du rapport d'audit émis en la circonstance.

Revues

16. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité des revues effectuées et s'assurer qu'elles sont menées selon les politiques et les procédures du cabinet. (Voir par. A16–A17, A20)

17. A la date du rapport d'audit, ou avant, l'associé responsable de la mission doit, à partir d'une revue de la documentation d'audit et d'entretiens avec l'équipe affectée à la mission, s'assurer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour étayer les conclusions tirées des travaux et pour permettre d'émettre le rapport d'audit. (Voir par. A18–A20)

Consultation

18. L'associé responsable de la mission doit :

(a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe affectée à la mission procède aux consultations appropriées sur les questions difficiles ou controversées ;

(b) s'assurer que les membres de l'équipe affectée à la mission ont procédé aux consultations appropriées tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet ;

(c) s'assurer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été confirmées par les personnes consultées ; et

(d) déterminer si les conclusions tirées des consultations ont été appliquées. (Voir par. A21–A22)

Revue de contrôle qualité d'une mission

19. Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité est requise, l'associé responsable de la mission doit :

(a) s'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité de la mission a été désignée ;

(b) s'entretenir avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris de celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité ; et

(c) ne pas dater le rapport d'audit avant la date d'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Voir par. A23–A25)

20. La personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission doit effectuer une évaluation objective des jugements exercés par l'équipe affectée à la mission et des

conclusions tirées des travaux aux fins de la formulation du rapport d’audit. Cette évaluation doit comporter :

(a) des entretiens avec l’associé responsable de la mission portant sur les questions importantes ;

(b) une revue des états financiers et du projet de rapport d’audit ;

(c) une revue de la documentation d’audit sélectionnée relative aux jugements importants exercés par l’équipe affectée à la mission et des conclusions auxquelles elle a abouti ;

(d) une évaluation des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport d’audit et un examen pour en déterminer le caractère approprié. (Voir par. A26–A27, A29–A31)

21. Pour les audits d’états financiers d’entités cotées, la personne chargée du contrôle qualité de la mission, lors de sa revue de contrôle qualité, doit aussi prendre en considération les aspects suivants :

(a) l’évaluation faite par l’équipe affectée à la mission de l’indépendance du cabinet par rapport à la mission d’audit ;

(b) si des consultations ont eu lieu, ou non, sur des questions ayant engendré des divergences d’opinion ou sur d’autres questions difficiles ou controversées, et les conclusions tirées de ces consultations ; et

(c) si la documentation d’audit sélectionnée pour la revue reflète les travaux effectués eu égard aux jugements importants exercés, et étaye les conclusions dégagées. (Voir par. A28–A31)

Divergences d’opinion

22. Lorsque des divergences d’opinion apparaissent au sein de l’équipe affectée à la mission avec les personnes consultées ou, le cas échéant, entre l’associé responsable de la mission et la personne chargée du contrôle qualité de la mission, l’équipe affectée à la mission doit suivre les politiques et procédures du cabinet pour le traitement et la résolution des divergences d’opinion.

Surveillance

23. Un système de contrôle qualité efficient comprend un processus de surveillance destiné à fournir au cabinet l’assurance raisonnable que ses politiques et ses procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates et fonctionnent efficacement. L’associé responsable de la mission doit prendre en compte les résultats du processus de surveillance du cabinet dont fait état l’information la plus récente diffusée au sein du cabinet et, le cas échéant, d’autres cabinets membres du réseau, et déterminer si les faiblesses mentionnées dans cette information peuvent affecter ou non la mission d’audit. (Voir par. A32–A34)

Documentation

24. L'auditeur doit consigner dans la documentation d'audit[4] :

    (a) les problèmes relevés relatifs au respect des règles d'éthique pertinentes et la façon dont ils ont été résolus ;

    (b) les conclusions tirées quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit, et tous entretiens pertinents au sein du cabinet qui viennent à l'appui de ces conclusions ;

    (c) les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation clients et des missions d'audit ;

    (d) la nature et l'étendue des consultations qui ont eu lieu au cours de la mission d'audit et des conclusions qui en ont découlé. (Voir par. A35)

25. La personne chargée du contrôle qualité de la mission doit consigner, pour chaque mission d'audit soumise à sa revue :

    (a) que les procédures prévues par le cabinet portant sur la revue de contrôle qualité d'une mission ont été mises en œuvre ;

    (b) que la revue de contrôle qualité de la mission a été achevée à la date du rapport d'audit ou avant ; et

    (c) qu'elle n'a pas connaissance de problèmes non résolus qui l'aurait amenée à considérer que les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions qui en ont résulté, n'étaient pas appropriés.

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Système de contrôle qualité et rôle des équipes affectées aux missions (Voir par. 2)

A1. La Norme ISQC 1, ou les exigences nationales si elles sont plus contraignantes, traite des obligations du cabinet d'avoir à définir et à assurer le suivi d'un système de contrôle qualité des missions d'audit. Le système de contrôle qualité comprend des politiques et des procédures couvrant chacun des domaines suivants :

- les responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits ;
- les règles d'éthique pertinentes ;
- l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques ;
- les ressources humaines ;

[4] Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et A6.

- la réalisation des missions ; et
- le suivi des contrôles.

Les exigences nationales qui traitent des obligations du cabinet d'avoir à définir un système de contrôle qualité et d'en assurer le suivi sont au moins aussi contraignantes que celles requises par la Norme ISQC 1 lorsqu'elles couvrent tous les éléments énumérés dans ce paragraphe et imposent au cabinet d'atteindre les objectifs des exigences fixées dans la Norme ISQC 1.

Confiance dans le système de contrôle qualité du cabinet (Voir par. 4)

A2. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, l'équipe affectée à la mission peut s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet pour ce qui concerne, par exemple :

- la compétence du personnel professionnel, sur la base du recrutement et des cours de formation organisés ;
- l'indépendance, par la collecte et la communication d'informations pertinentes sur l'indépendance ;
- le suivi des relations clients, résultant des systèmes d'acceptation et de maintien des missions ;
- le respect des exigences légales et réglementaires applicables, résultant du processus de surveillance.

Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits (Voir par. 8)

A3. Les mesures prises par l'associé responsable de la mission et les messages appropriés transmis aux autres membres de l'équipe affectée à la mission dans le cadre des responsabilités qu'il assume pour la qualité d'ensemble de chaque mission d'audit, font ressortir :

(a) l'importance, pour la qualité de l'audit :

  (i) d'effectuer des travaux selon les normes professionnelles et les exigences légales et réglementaires applicables ;

  (ii) de se conformer aux politiques et aux procédures du cabinet pour autant qu'elles soient applicables ;

  (iii) d'émettre des rapports d'audit qui sont appropriés en la circonstance ; et

  (iv) de l'aptitude de l'équipe affectée à la mission à faire part de ses préoccupations sans peur de représailles ; et

(b) le fait que la qualité est essentielle à la réalisation de missions d'audit.

Règles d'éthique pertinentes

Respect des règles d'éthique pertinentes (Voir par. 9)

A4. Le Code de l'IESBA définit des principes fondamentaux d'éthique professionnelle qui comprennent les concepts :

(a) d'intégrité ;

(b) d'objectivité ;

(c) de compétence et de conscience professionnelle ;

(d) de confidentialité ; et

(e) de professionnalisme.

A5. Les définitions des termes « cabinet », « réseau » ou « cabinet membre d'un réseau » dans les règles d'éthique concernées peuvent différer de celles données dans la présente Norme ISA. A titre d'exemple, le Code de l'IESBA définit un « cabinet » comme :

(a) un professionnel exerçant à titre individuel, un groupement de personnes ou une société composée de professionnels comptables ;

(b) une entité qui contrôle les parties susmentionnées par un lien de propriété, de direction ou par d'autres moyens ; et

(c) une entité contrôlée par ces parties par un lien de propriété, de direction ou par d'autres moyens.

Le Code de l'IESBA donne également des indications au regard de la définition des termes de « réseau » et de « cabinet membre d'un réseau ».

Pour se conformer aux exigences des paragraphes 9–11, les définitions retenues dans les règles d'éthique concernées s'appliquent dans la mesure nécessaire à l'interprétation de ces règles.

Menaces pesant sur l'indépendance (Voir par. 11(c))

A6. L'associé responsable de la mission peut identifier une menace qui pèse sur l'indépendance relative à une mission d'audit que des mesures de sauvegarde peuvent ne pas être en mesure d'éliminer ou de ramener à un niveau acceptable. Dans ce cas, ainsi que requis par le paragraphe 11(c), l'associé responsable de la mission informe la (les) personne(s) concernée(s) au sein du cabinet afin de décider d'une mesure appropriée, qui peut consister à éliminer l'activité ou le lien qui crée cette menace, ou à se démettre de la mission d'audit, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A7. Des mesures législatives peuvent définir des mesures de sauvegarde relatives à l'indépendance des auditeurs du secteur public. Toutefois, ces auditeurs ou les cabinets d'audit qui mènent des audits dans le secteur public pour le compte d'auditeurs légaux peuvent, en fonction des termes du mandat qui leur est confié dans

un pays particulier, avoir besoin d'adapter leur approche afin de répondre à l'esprit du paragraphe 11. Ceci peut comporter, lorsque la nature du mandat de l'auditeur dans le secteur public ne permet pas de se démettre de la mission, d'informer dans un rapport rendu public, des faits qui ont été constatés et qui, s'il s'agissait du secteur privé, auraient conduit l'auditeur à se démettre de la mission.

Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit (Voir par. 12)

A8. La Norme ISQC 1 requiert du cabinet d'obtenir les informations jugées nécessaires en la circonstance avant d'accepter une mission pour un nouveau client, lorsqu'il décide de poursuivre ou non une mission existante, et lorsqu'il envisage d'accepter une nouvelle mission pour un client existant[5]. Des informations, telles que celles mentionnées ci-après, aident l'associé responsable de la mission à déterminer si les conclusions tirées lors de la revue de l'acceptation et du maintien des relations clients et des missions d'audit sont appropriées :

- intégrité des principaux propriétaires, des membres-clés de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité ;
- compétence et aptitudes de l'équipe affectée à la mission, y compris disponibilité et ressources, pour mener la mission d'audit ;
- le fait de déterminer si le cabinet et l'équipe affectée à la mission peuvent satisfaire aux règles d'éthique concernées ; et
- questions importantes qui ont été soulevées durant la mission d'audit en cours ou la précédente, et leurs implications dans le cadre de la poursuite des relations.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 12–13)

A9. Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être désignés en application de procédures législatives. En conséquence, certaines des exigences et des considérations relatives à l'acceptation et au maintien des relations clients et de la poursuite des missions d'audit ainsi qu'il est indiqué dans les paragraphes 12, 13 et A8, peuvent ne pas être pertinentes. Néanmoins, les informations recueillies dans le cadre du processus décrit peuvent être utiles aux auditeurs dans le secteur public pour leur évaluation des risques et pour répondre à leurs responsabilités en matière de rapport.

Affectation des équipes aux missions (Voir par. 14)

A10. Une équipe affectée à la mission peut comprendre, le cas échéant, une personne qui réalise des procédures d'audit sur la mission en utilisant son expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, que cette personne soit employée ou engagée par le cabinet. Toutefois, une personne possédant une telle expertise n'est pas un membre de l'équipe affectée à la mission si sa participation à la mission n'est que consultative. Les consultations sont traitées dans le paragraphe 18 et les paragraphes A21–A22.

A11. Lors de l'examen de la compétence et des aptitudes attendues de l'équipe affectée à la mission dans son ensemble, l'associé responsable de la mission peut prendre en compte des points tels que :

5 Norme ISQC 1, paragraphe 27(a).

- la compréhension et la pratique de l'équipe de missions d'audit de nature et de complexité similaires, grâce à une formation appropriée et à sa participation à de telles missions ;
- la connaissance, par l'équipe, des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ;
- l'expérience technique de l'équipe, y compris son expertise dans les technologies de l'information utiles et dans des domaines spécialisés de la comptabilité et de l'audit ;
- la connaissance, par l'équipe, des secteurs d'industrie dans lesquels le client exerce son activité ;
- la capacité de l'équipe à exercer un jugement professionnel ; et
- la connaissance, par l'équipe, des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A12. Dans le secteur public, des compétences appropriées supplémentaires peuvent inclure des spécialisations qui sont nécessaires pour remplir les termes du mandat d'audit dans un pays particulier. De telles compétences peuvent comprendre une connaissance des dispositions applicables relatives au rapport à émettre, y compris à destination du pouvoir législatif ou d'autres organismes gouvernementaux, ou du public en général. Le champ élargi d'un audit dans le secteur public peut comporter, par exemple, certains aspects concernant sa réalisation ou une évaluation générale du respect de la loi, de la réglementation ou des textes d'autres autorités, ainsi que la prévention et la détection de fraudes et de la corruption.

Réalisation de la mission

Direction, supervision et réalisation (Voir par. 15(a))

A13. La direction de l'équipe affectée à la mission implique d'informer les membres de l'équipe de sujets tels que :

- leurs responsabilités, y compris le besoin de se conformer aux règles d'éthique concernées, et de planifier et de réaliser un audit en faisant preuve d'esprit critique ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 200[6] ;
- la responsabilité des associés respectifs lorsque plus d'un associé participe à la conduite de la mission d'audit ;
- les objectifs des travaux à effectuer ;
- la nature des activités de l'entité ;
- les problématiques induites par les risques ;

[6] Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe 15.

- les problèmes qui peuvent se poser ; et
- l'approche détaillée touchant à la réalisation de la mission.

Une discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission permet aux membres les moins expérimentés de l'équipe de soulever des questions auprès des plus expérimentés afin qu'une communication appropriée puisse avoir lieu au sein de l'équipe affectée à la mission.

A14. Un travail d'équipe et une formation appropriés aident les membres les moins expérimentés de l'équipe affectée à la mission à comprendre clairement les objectifs des travaux qui leur sont assignés.

A15. La supervision inclut des domaines tels que :

- le suivi de l'avancement de la mission d'audit ;
- la prise en compte de la compétence et des aptitudes individuelles des membres de l'équipe affectée à la mission, y compris le fait de déterminer s'ils ont le temps disponible suffisant pour mener les travaux qui leur sont assignés, s'ils comprennent les instructions qui leur sont données, et si les travaux sont effectués en conformité avec l'approche planifiée de la mission d'audit ;
- la réponse aux questions importantes soulevées au cours de la mission d'audit au regard de leur importance et la modification, de manière appropriée, de l'approche planifiée ;
- l'identification des questions nécessitant une consultation ou la revue par des membres plus expérimentés de l'équipe affectée à la mission au cours de l'audit.

Revues

Responsabilités de la revue (Voir par. 16)

A16. Selon la Norme ISQC 1, les politiques et les procédures du cabinet relatives à la responsabilité de la revue sont établies sur le fondement que les travaux des membres de l'équipe les moins expérimentés sont revus par les membres les plus expérimentés[7].

A17. Une revue consiste à déterminer si, par exemple :

- les travaux ont été effectués conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
- les questions importantes ont été soulevées pour un examen plus attentif ;
- des consultations appropriées ont eu lieu et si les résultats de ces consultations ont été documentés et appliqués ;
- il existe un besoin de réviser la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués ;

7 Norme ISQC 1, paragraphe 33.

- les travaux effectués étayent les conclusions auxquelles ils ont abouti et sont correctement documentés ;
- les éléments recueillis sont suffisants et appropriés pour conforter le rapport de l'auditeur ; et
- les objectifs des procédures mises en œuvre sur la mission ont été atteints.

Revue des travaux effectués par l'associé responsable de la mission (Voir par. 17)

A18. Des revues des domaines suivants par l'associé responsable de la mission, à des moments appropriés au cours de la mission d'audit, lui permettent de résoudre les questions importantes en temps voulu à la date, ou avant la date, de son rapport d'audit :

- jugements exercés dans des domaines critiques, particulièrement ceux concernant les questions difficiles ou controversées identifiées au cours de la mission ;
- risques importants ; et
- autres domaines que l'associé responsable de la mission considère importants.

L'associé responsable de la mission n'a pas besoin de revoir toute la documentation d'audit, mais peut le faire. Toutefois, ainsi que requis par la Norme ISA 230, il consigne dans les dossiers l'étendue et le calendrier de ses revues[8].

A19. Un associé responsable de mission reprenant la responsabilité d'une mission au cours du déroulement de celle-ci peut appliquer les procédures de revue décrites au paragraphe A18 pour revoir les travaux effectués jusqu'à la date du changement afin d'assumer les responsabilités d'associé responsable de la mission.

Aspects particuliers lorsqu'un membre de l'équipe affectée à la mission ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit est utilisé (Voir par. 15–17)

A20. Lorsqu'un membre de l'équipe affectée à la mission ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit est utilisé, la direction, la supervision et la revue de ses travaux peuvent inclure des aspects tels que :

- les accords convenus avec ce membre concernant la nature, l'étendue et les objectifs de ses travaux ainsi que les rôles respectifs relatifs à la nature, au calendrier et à l'étendue de la communication entre ce membre et les autres membres de l'équipe affectée à la mission ; et
- l'évaluation du caractère adéquat des travaux de ce membre, y compris la pertinence et le caractère raisonnable de ses constatations ou de ses conclusions et leur cohérence avec d'autres éléments probants.

[8] Norme ISA 230, paragraphe 9(c).

Consultation (Voir par. 18)

A21. Une consultation sur des questions importantes d'ordre technique, éthique, ou autre au sein du cabinet ou, si cela est nécessaire, à l'extérieur du cabinet peut être efficace dans la mesure où les personnes consultées :

- ont eu à disposition tous les faits pertinents pour leur permettre de donner un avis informé ; et
- ont la connaissance, l'ancienneté et l'expérience appropriées.

A22. Il peut être approprié pour les membres de l'équipe affectée à la mission de consulter à l'extérieur du cabinet, par exemple lorsque ce dernier n'a pas les ressources internes appropriées. Ils peuvent prendre avantage des services de conseils fournis par d'autres cabinets, par des instances professionnelles ou de contrôle, ou par des organismes dont l'activité rémunérée est de rendre des services de contrôle qualité utiles.

Revue de contrôle qualité de la mission

Achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission avant la date du rapport de l'auditeur (Voir par. 19(c))

A23. La Norme ISA 700 requiert que la date du rapport de l'auditeur ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion d'audit sur les états financiers[9]. Dans le cas d'un audit d'états financiers d'entités cotées, ou lorsque la mission remplit les critères pour une revue de contrôle qualité de la mission, cette revue aide l'auditeur à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis.

A24. Le fait d'effectuer en temps opportun la revue de contrôle qualité de la mission à des stades appropriés au cours de la mission permet la résolution rapide des questions importantes, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, à la satisfaction du responsable du contrôle qualité de la mission.

A25. L'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission signifie que la personne chargée de la revue a totalement satisfait aux exigences de cette revue décrites dans les paragraphes 20–21 et, le cas échéant, s'est conformée à celles du paragraphe 22. La documentation de la revue de contrôle qualité de la mission peut être complétée après la date du rapport d'audit dans le cadre de la mise en forme finale des dossiers de travail. La Norme ISA 230 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application à cet égard[10].

Nature, étendue et calendrier d'une revue de contrôle qualité de la mission (Voir par. 20)

A26. Le fait de rester attentif aux changements de circonstances permet à l'associé responsable de la mission d'identifier des situations dans lesquelles une revue de contrôle qualité de la mission est nécessaire, même si au début de la mission cette revue n'avait pas été jugée requise.

---

9 Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphe 41.

10 Norme ISA 230, paragraphes 14–16.

A27. L'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission peut dépendre, entre autres, de la complexité de la mission d'audit, du fait que l'entité est ou non une entité cotée, et du risque que le rapport de l'auditeur puisse ne pas être approprié en la circonstance. La réalisation d'une revue de contrôle qualité de la mission ne diminue pas les responsabilités de l'associé responsable de la mission d'audit et de sa réalisation.

Revue de contrôle qualité de la mission dans les entités cotées (Voir par. 21)

A28. D'autres questions pertinentes pour évaluer les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission qui peuvent être considérées lors d'une revue de contrôle qualité de la mission dans une entité cotée comprennent :

- les risques importants identifiés au cours de la mission conformément à la Norme ISA 315[11] et les réponses apportées à ces risques conformément à la Norme ISA 330[12], y compris l'évaluation faite par l'équipe affectée à la mission du risque de fraude, et les réponses apportées, conformément à la Norme ISA 240[13] ;
- les jugements exercés, particulièrement ceux relatifs au caractère significatif et aux risques importants ;
- l'importance et la résolution des anomalies corrigées et celles non corrigées relevées au cours de l'audit ; et
- les questions à communiquer à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et, le cas échéant, à d'autres parties tierces telles que les organismes de contrôle.

Ces autres questions, en fonction des circonstances, peuvent aussi être applicables aux revues de contrôle qualité de la mission pour des audits d'états financiers d'autres entités.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir Par 20–21)

A29. Outre les audits d'états financiers d'entités cotées, une revue de contrôle qualité de la mission est requise pour les missions d'audit qui remplissent les critères définis par le cabinet et qui soumettent les missions à une revue de contrôle qualité de la mission. Dans certains cas, aucune des missions d'audit du cabinet ne remplit les critères qui les soumettraient à ce type de revue.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 20–21)

A30. Dans le secteur public, un auditeur désigné par le pouvoir législatif (par exemple un auditeur de la Cour des comptes ou autre personne qualifiée désignée par la Cour des comptes) peut agir dans un rôle équivalent à celui d'un associé responsable d'une mission avec des responsabilités globales pour les audits du secteur public. Dans ces situations, le cas échéant, le choix de la personne chargée du contrôle qualité de la mission prend en considération la nécessité d'indépendance vis-à-vis de l'entité

---

[11] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

[12] Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

[13] Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers ».

auditée et la capacité de la personne chargée du contrôle qualité de la mission de fournir une évaluation objective.

A31. Les entités cotées visées aux paragraphes 21 et A28 ne sont pas fréquentes dans le secteur public. Toutefois, il peut exister d'autres entités du secteur public qui sont importantes en raison de leur taille, de leur complexité ou d'aspects touchant à l'intérêt public et qui, par voie de conséquence, ont un large éventail de parties prenantes. Des exemples de telles entités comprennent les sociétés d'état et les sociétés de services publics. Les transformations permanentes dans le secteur public peuvent aussi donner lieu à de nouvelles entités importantes. Il n'existe pas de critères objectifs prédéterminés sur lesquels repose la détermination de la notion d'importance. Néanmoins, l'auditeur dans le secteur public évalue lesquelles de ces entités peuvent être suffisamment importantes pour justifier une revue de contrôle qualité de la mission.

Surveillance

A32. La Norme ISQC 1 requiert du cabinet de définir un processus de surveillance destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et les procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates et fonctionnent efficacement[14].

A33. En s'interrogeant sur les faiblesses qui peuvent affecter la mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut s'intéresser aux mesures que le cabinet a prises pour corriger la situation et qu'il considère suffisantes dans le contexte de cet audit.

A34. Une faiblesse dans le système de contrôle qualité du cabinet ne révèle pas nécessairement qu'une mission d'audit spécifique n'a pas été effectuée conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ou que le rapport d'audit n'était pas approprié.

Documentation

Documentation des consultations (Voir par. 24(d))

A35. Une documentation suffisamment complète et détaillée des consultations avec d'autres professionnels sur des sujets difficiles ou controversés contribue à la compréhension :

- du point sur lequel la consultation a été demandée ; et
- des résultats de la consultation, y compris de toutes les décisions prises, du fondement de ces décisions et de la façon dont elles ont été appliquées.

[14] Norme ISQC 1, paragraphe 48.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 230

DOCUMENTATION D'AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 230 « Documentation d'audit » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur relatives à la préparation de la documentation d'audit dans le cadre d'un audit d'états financiers. L'Annexe énumère les autres Normes ISA contenant les diligences requises et les modalités d'application spécifiques en matière de documentation. Les diligences requises spécifiques des autres Normes ISA ne limitent pas l'application de la présente Norme. La loi ou la réglementation peut fixer des exigences additionnelles en matière de documentation.

Nature et objet de la documentation d'audit

2. Une documentation d'audit répondant aux exigences de la présente Norme ISA ainsi qu'à celles spécifiques en matière de documentation contenues dans d'autres Normes ISA pertinentes fournit :

   (a) des éléments à l'appui de la conclusion de l'auditeur sur la réalisation de ses objectifs généraux[1] ; et

   (b) des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les Normes ISA et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables.

3. La documentation d'audit répond à un certain nombre d'objectifs additionnels, notamment :

   - assister l'équipe d'audit dans la planification et la réalisation de l'audit ;
   - assister les membres de l'équipe d'audit responsables de la supervision dans la conduite et la supervision des travaux d'audit, et les aider à remplir leurs responsabilités relatives à la revue des travaux prévus par la Norme ISA 220[2];
   - rendre l'équipe d'audit responsable de ses travaux ;
   - conserver la trace des points importants présentant un intérêt permanent à prendre en compte pour les audits futurs ;
   - permettre la conduite des revues de contrôle qualité et des inspections réalisées en application de la Norme ISQC 1[3] ou de règles nationales au moins aussi exigeantes[4] ;
   - permettre la conduite d'inspections externes réalisées en application des textes législatifs, réglementaires ou d'autres obligations.

---

1 Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », Paragraphe 11.

2 Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers », Paragraphes 14–17.

3 Norme ISQC 1, « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes », paragraphes 32–33, 35–38 et 48.

4 Norme ISA 220, paragraphe 2.

Date d'entrée en vigueur

4. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur est de préparer une documentation qui fournisse :

   (a) une trace suffisante et appropriée des travaux, fondements de son rapport d'audit ; et

   (b) des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les Normes ISA et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

   (a) Documentation d'audit – Conservation dans les dossiers de la trace des procédures d'audit réalisées, des éléments probants pertinents recueillis et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (les termes « dossiers d'audit » ou « papiers de travail » sont aussi quelquefois utilisés) ;

   (b) Dossier d'audit – Un ou plusieurs classeurs ou autres supports d'archivage, sous une forme physique ou électronique, contenant la documentation relative à une mission spécifique ;

   (c) Auditeur expérimenté – Personne (interne ou externe au cabinet) qui possède une expérience pratique de l'audit et une connaissance raisonnable :

      (i) des processus d'audit ;

      (ii) des Normes ISA et des exigences légales et réglementaires applicables ;

      (iii) de l'environnement des affaires dans lequel l'entité exerce son activité ; et

      (iv) des questions spécifiques au secteur d'activité de l'entité en matière d'audit et d'information financière.

Diligences requises

Préparation en temps voulu de la documentation d'audit

7. L'auditeur doit préparer la documentation d'audit en temps voulu. (Voir par. A1)

Documentation des procédures d'audit réalisées et des éléments probants recueillis

Forme, contenu et étendue de la documentation d'audit

8. L'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre : (Voir par. A2–A5, A16–A17)

(a) la nature, le calendrier et l’étendue des procédures d’audit réalisées en application des Normes ISA et des exigences légales et réglementaires ; (Voir par. A6–A7)

(b) les résultats des procédures d’audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis ; et

(c) les points importants relevés au cours de l’audit, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions. (Voir par. A8–A11)

9. Pour documenter la nature, le calendrier et l’étendue des procédures d’audit réalisées, l’auditeur doit indiquer :

(a) les caractéristiques propres aux éléments ou points spécifiques qui ont fait l’objet de vérifications ; (Voir par. A12)

(b) le nom des personnes qui ont effectué les travaux d’audit concernés et la date à laquelle ces travaux a été réalisés ; et

(c) le nom de la personne qui a revu les travaux d’audit concernés, la date et l’étendue de cette revue. (Voir par. A13)

10. L’auditeur doit consigner les discussions qu’il a eues sur les points importants avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d’entreprise et d’autres, et indiquer notamment la nature des points discutés, ainsi que la date et le nom des personnes avec lesquelles ces discussions ont eu lieu. (Voir par. A14)

11. Lorsque l’auditeur a relevé une information qui est incohérente avec ses conclusions finales concernant une question importante, il doit documenter la façon dont il a traité cette incohérence. (Voir par. A15)

Non-respect d’une diligence requise

12. Lorsque, dans des situations exceptionnelles, l’auditeur estime nécessaire de s’écarter d’une diligence particulière requise par une Norme ISA, il doit consigner dans ses dossiers la façon dont des procédures d’audit alternatives ont été mises en œuvre pour atteindre l’objectif visé par cette diligence et les raisons pour lesquelles il ne l’a pas appliquée. (Voir par. A18–A19)

Points soulevés après la date du rapport d’audit

13. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l’auditeur met en œuvre de nouvelles procédures d’audit ou des procédures d’audit supplémentaires, ou tire de nouvelles conclusions après la date de son rapport d’audit, il doit consigner dans ses dossiers : (Voir par. A20)

(a) les circonstances rencontrées ;

(b) les nouvelles procédures d’audit mises en œuvre ou les procédures d’audit supplémentaires réalisées, les éléments probants recueillis et les conclusions qu’il en a tirées ainsi que les conséquences sur son rapport d’audit ; et

(c) l'identité des personnes qui ont apporté des modifications à la documentation d'audit, de celles qui les ont revues ainsi que la date à laquelle elles l'ont fait.

Mise en forme finale du dossier d'audit

14. L'auditeur doit rassembler la documentation d'audit dans un dossier d'audit et compléter la mise en forme finale de ce dossier en temps voulu après la date du rapport d'audit. (Voir par. A21–A22)

15. Après que la mise en forme finale des dossiers d'audit a été achevée, l'auditeur ne doit pas supprimer ou détruire la documentation d'audit, quelle qu'en soit la nature, avant la fin de la période de conservation des dossiers. (Voir par. A23)

16. Dans les circonstances autres que celles envisagées au paragraphe 13, lorsque l'auditeur estime nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter de nouveaux éléments après achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit, il doit documenter, quelle que soit la nature des modifications ou ajouts apportés : (Voir par. A24)

(a) les raisons spécifiques de ces modifications ou ajouts ; et

(b) l'identité des personnes qui ont apporté des modifications à la documentation d'audit, de celles qui les ont revues ainsi que la date à laquelle elles l'ont fait.

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Préparation en temps voulu de la documentation d'audit (Voir par. 7)

A1. La préparation en temps voulu d'une documentation d'audit suffisante et appropriée contribue à améliorer la qualité de l'audit et facilite la revue et l'évaluation effectives des éléments probants recueillis et des conclusions tirées avant que le rapport d'audit ne soit finalisé. Lorsque la documentation est préparée après que les travaux d'audit ont été effectués, elle sera probablement moins précise que celle préparée au moment de la réalisation de ceux-ci.

Documentation des procédures d'audit réalisées et des éléments probants recueillis

Forme, contenu et étendue de la documentation d'audit (Voir par. 8)

A2. La forme, le contenu et l'étendue de la documentation d'audit dépendent de facteurs tels que :

- la taille et la complexité de l'entité ;
- la nature des procédures d'audit à réaliser ;
- les risques identifiés d'anomalies significatives ;
- l'importance des éléments probants recueillis ;

- la nature et le nombre d'exceptions relevées ;
- la nécessité de documenter une conclusion, ou le fondement d'une conclusion que l'on ne peut tirer directement à la lecture de la documentation des travaux effectués ou des éléments probants recueillis ; et
- la méthodologie d'audit et les outils utilisés.

A3. La documentation d'audit peut être consignée sur papier, sur un support électronique ou par tout autre moyen. Elle comprend, par exemple :

- les programmes d'audit ;
- des analyses ;
- les notes de synthèses relatives aux points revus ;
- les résumés des points importants ;
- les lettres de confirmation et d'affirmation ;
- les questionnaires de contrôle ;
- la correspondance (y compris le courrier électronique) relative aux points importants.

L'auditeur peut inclure dans ses dossiers, à titre de documentation, des extraits ou des copies de documents de l'entité (par exemple, des conventions ou contrats importants). Toutefois, la documentation d'audit ne se substitue pas à la documentation de comptabilité de l'entité.

A4. L'auditeur n'a pas à inclure dans la documentation d'audit les versions de papiers de travail et d'états financiers devenus sans objet, les notes traduisant un raisonnement incomplet ou préliminaire, la copie de documents antérieurs corrigés des erreurs typographiques ou autres, et les documents en double.

A5. Les explications verbales de la part de l'auditeur ne suffisent pas à elles seules à confirmer la validité des travaux qu'il a effectués ou des conclusions qu'il a tirées, mais peuvent être utilisées pour expliciter ou clarifier des informations contenues dans la documentation d'audit.

Documentation de la conformité avec les Normes ISA (Voir par. 8(a))

A6. En principe, l'application conforme des diligences requises selon cette Norme ISA résultera dans une documentation d'audit suffisante et appropriée en la circonstance. D'autres Normes ISA contiennent des diligences requises spécifiques en matière de documentation des travaux qui ont pour but de clarifier l'application de la présente Norme ISA dans des circonstances particulières propres à ces autres Normes ISA. Les diligences requises spécifiques des autres Normes ISA ne limitent pas l'application de la présente Norme. De plus, l'absence d'obligation de documentation des travaux dans l'une quelconque des Normes ISA ne peut être interprétée comme ne générant pas d'obligation de préparer une documentation en conformité avec la présente Norme ISA.

A7. La documentation d'audit fournit les éléments démontrant que l'audit a été effectué selon les Normes ISA. Toutefois, il n'est ni nécessaire, ni possible, pour l'auditeur de documenter chacun des points examinés ou des jugements professionnels exercés dans un audit. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément (au moyen d'un questionnaire de contrôle par exemple) l'application de dispositions des Normes ISA, dès lors que celle-ci est déjà démontrée par la documentation des dossiers d'audit. Par exemple :

- l'existence d'un programme de travail bien documenté démontre que l'auditeur a planifié l'audit ;
- l'existence d'une lettre de mission signée classée dans le dossier démontre que l'auditeur s'est mis d'accord avec la direction sur les termes de la mission d'audit ou, selon le cas, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- un rapport d'audit contenant une opinion appropriée avec réserve sur les états financiers démontre que l'auditeur s'est conformé à l'obligation d'exprimer une opinion avec réserve dans les situations visées par les Normes ISA ;
- s'agissant des diligences requises qui s'appliquent de manière générale tout au long de l'audit, il existe un certain nombre de moyens permettant de démontrer dans le dossier d'audit l'application effective de ces diligences. Par exemple :
    - o la façon de documenter que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique peut prendre différentes formes. Ainsi, des procédures particulières effectuées pour corroborer les réponses de la direction aux demandes d'informations de l'auditeur peuvent démontrer que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique dans son jugement conformément aux Normes ISA ;
    - o de la même façon, le fait que l'associé responsable de la mission a pris la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit conformément aux Normes ISA peut être prouvé de différentes façons dans la documentation d'audit. Ceci peut comprendre la documentation dans les dossiers de sa participation en temps voulu aux différents aspects de l'audit, notamment sa participation aux discussions avec l'équipe requise par la Norme ISA 315[5].

Documentation des points importants et des jugements professionnels les concernant (Voir par. 8(c))

A8. L'appréciation de l'importance d'un point requiert une analyse objective des faits et des circonstances. Les points importants comprennent, entre autres :

- les points qui engendrent des risques importants (tels que définis dans la Norme ISA 315[6]) ;
- les résultats des procédures d'audit indiquant (a) que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives ou (b) le besoin pour

5 Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 10.

6 Norme ISA 315, paragraphe 4(e).

l'auditeur de revoir son évaluation antérieure des risques d'anomalies significatives et ses réponses à ces risques ;

- les circonstances qui engendrent des difficultés importantes pour la mise en œuvre par l'auditeur des procédures d'audit jugées nécessaires ;
- les faits relevés qui pourraient entraîner une modification de l'opinion d'audit ou l'ajout dans le rapport d'audit d'un paragraphe d'observation.

A9. Un facteur pertinent pour déterminer la forme, le contenu et l'étendue de la documentation d'audit des points importants réside dans le jugement professionnel exercé lors de la réalisation des travaux d'audit et l'évaluation des résultats. La documentation du jugement professionnel exercé, lorsqu'il est important, sert à expliquer les conclusions de l'auditeur et à donner plus de poids à son jugement. Ces aspects sont particulièrement intéressants pour les personnes responsables de revoir la documentation d'audit, notamment lors d'audits ultérieurs dans le cadre de la revue des points importants qui continuent à présenter un intérêt significatif (par exemple, lors de la revue rétrospective des estimations comptables).

A10. On peut citer à titre d'exemples de situations dans lesquelles, en application du paragraphe 8, il est approprié de préparer une documentation d'audit concernant l'exercice du jugement professionnel, lorsque les points et les jugements exercés sont importants :

- la raison de la conclusion de l'auditeur lorsqu' une diligence requise prévoit qu'il « doit prendre en considération » certaines informations ou facteurs et que cette prise en considération est importante dans le contexte de la mission concernée ;
- le fondement de la conclusion de l'auditeur sur le caractère raisonnable de certains sujets impliquant une forte part de subjectivité et de jugement (par exemple, le caractère raisonnable des estimations comptables importantes) ;
- le fondement de la conclusion de l'auditeur quant à l'authenticité d'un document, lorsque des investigations complémentaires (telles que le recours approprié à un expert ou à des procédures de confirmations) ont été menées en réponse à des conditions identifiées au cours de l'audit conduisant l'auditeur à penser que le document pourrait ne pas être authentique.

A11. L'auditeur peut estimer utile de préparer et de conserver, comme faisant partie de la documentation d'audit, un résumé (parfois désigné « note de synthèse ») décrivant les points importants identifiés au cours de l'audit et la façon dont ils ont été traités, ou renvoyant, par une référence croisée, à d'autres éléments de la documentation d'audit dans lesquels figurent les informations concernées. Un tel résumé est de nature à favoriser l'efficacité et l'efficience des revues et des inspections de la documentation d'audit, en particulier dans le cas d'audits importants ou complexes. De plus, la préparation d'un tel résumé peut aider l'auditeur dans sa prise en considération des points importants. Cela peut lui permettre de déterminer si, à la lumière des procédures d'audit réalisées et des conclusions auxquelles elles ont abouti, un ou plusieurs des objectifs fixés par une Norme ISA qui n'auraient pu être atteints l'empêchent d'atteindre ses objectifs généraux.

Identification des éléments ou points spécifiques examinés, des personnes préparant la documentation et de celles la revoyant (Voir par. 9)

A12. Consigner dans les dossiers les caractéristiques propres aux éléments ou points spécifiques qui ont fait l'objet de vérifications répond à un certain nombre d'objectifs. Par exemple, ceci permet de rendre l'équipe responsable de ses travaux et de faciliter l'investigation des exceptions ou des incohérences. Ces caractéristiques varieront avec la nature des procédures d'audit et des éléments ou points qui ont fait l'objet de vérifications. Par exemple :

- pour un test de détail portant sur des commandes d'achat générées par l'entité, l'auditeur peut identifier les documents sélectionnés pour la vérification à partir de leur date et de leur numéro spécifique ;
- pour une procédure requérant la sélection ou la revue de tous les articles au-dessus d'un certain montant au sein d'une population donnée, l'auditeur peut consigner l'étendue de la procédure et identifier la population (par ex. toutes les écritures comptables au-dessus d'un certain montant dans un journal donné) ;
- pour une procédure requérant la sélection systématique d'échantillons de documents dans une population, l'auditeur peut identifier les documents sélectionnés en consignant leur source, le point de départ de la sélection et les intervalles de sélection (par ex. un échantillonnage systématique portant sur des bons d'expédition sélectionnés à partir du registre des expéditions pour la période du 1er avril au 30 septembre, en commençant par le numéro 12345 et en sélectionnant un bon tous les 125 documents) ;
- pour une procédure requérant des demandes d'informations auprès de personnes spécifiques de l'entité, l'auditeur peut consigner les dates des demandes ainsi que le nom et la fonction de ces personnes ;
- pour une procédure d'observation physique, l'auditeur peut consigner le processus ou l'élément observé, les personnes concernées, leur fonction respective ainsi que le lieu et la date de l'observation.

A13. La Norme ISA 220 requiert que l'auditeur examine les travaux d'audit effectués en revoyant la documentation d'audit[7]. L'obligation de consigner dans les dossiers le nom de la personne qui a procédé à la revue des travaux d'audit effectués n'implique pas le besoin d'indiquer sur chaque papier de travail la matérialisation de cette revue. Cette obligation implique, cependant, de consigner dans le dossier quelle partie des travaux d'audit a été revue, par qui et à quelle date.

Documentation des discussions menées avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes sur les points importants (Voir par. 10)

A14. La documentation ne se limite pas aux seuls papiers de travail préparés par l'auditeur mais peut inclure d'autres documents appropriés tels que des procès-verbaux de réunions établis par le personnel de l'entité et entérinés par l'auditeur. Les autres personnes avec lesquelles l'auditeur peut discuter de points importants peuvent

7 Norme ISA 220, paragraphe 17.

comprendre d'autres membres du personnel de l'entité et des tiers, tels que les personnes rendant des avis professionnels à l'entité.

Documentation de la façon dont les incohérences ont été traitées (Voir par. 11)

A15. L'obligation de consigner dans les dossiers la façon dont l'auditeur a traité les incohérences relevées dans les informations obtenues, n'implique pas de conserver la documentation erronée ou devenue sans objet.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 8)

A16. La documentation d'audit relative à l'audit de petites entités est généralement moins étendue que celle concernant l'audit de plus grandes entités. De plus, dans le cas d'un audit où l'associé responsable de la mission réalise lui-même l'ensemble des travaux d'audit, la documentation ne comportera pas les points qui auraient nécessité d'être documentés dans le seul but d'informer les membres de l'équipe affectée à la mission ou de leur donner des instructions, ou d'indiquer la revue des travaux par d'autres membres de l'équipe (par exemple, on ne trouvera pas de trace des questions concernant les discussions avec l'équipe ou la supervision). L'associé responsable de la mission devra, néanmoins, respecter l'obligation prévue au paragraphe 8 d'avoir à préparer une documentation d'audit qui puisse être comprise par un auditeur expérimenté, dans la mesure où cette dernière est susceptible d'être revue par un tiers extérieur à des fins réglementaires ou autres.

A17. Lors de la préparation de la documentation d'audit, l'auditeur d'une petite entité peut aussi juger plus utile et efficient de regrouper dans un même document divers aspects de l'audit en renvoyant, par des références croisées, aux papiers de travail correspondants. Les points qui peuvent être regroupés au sein d'un même document dans le cadre de l'audit d'une petite entité sont, par exemple, la prise de connaissance de l'entité et de son contrôle interne, la stratégie générale d'audit et le programme de travail, le seuil de signification déterminé en application de la Norme ISA 320[8], les risques évalués, les points importants relevés au cours de l'audit et les conclusions tirées.

Non-respect d'une diligence requise (Voir par. 12)

A18. Les diligences requises par les Normes ISA sont destinées à permettre à l'auditeur d'atteindre les objectifs fixés dans les Normes ISA et, par là même, ses objectifs généraux. En conséquence, sauf dans des situations exceptionnelles, les Normes ISA imposent de respecter chacune des diligences requises pertinentes en la circonstance.

A19. L'obligation de documentation s'applique seulement à celles des exigences qui sont pertinentes en la circonstance. L'obligation d'appliquer une diligence requise n'est pas pertinente[9] seulement dans les cas où :

(a) l'intégralité de la Norme ISA n'est pas applicable (par exemple, lorsque l'entité n'a pas de fonction d'audit interne, rien dans la Norme ISA 610[10] n'est pertinent) ; ou

---

8 Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

9 Norme ISA 200, paragraphe 22.

10 Norme ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes ».

(b) la diligence requise est conditionnelle et aucune des conditions prévues n'est remplie (par exemple, l'exigence d'avoir à modifier l'opinion lorsqu'il existe une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, mais que cette impossibilité n'existe pas).

Points soulevés après la date du rapport d'audit (Voir par. 13)

A20. Des exemples de circonstances exceptionnelles comprennent notamment des faits dont l'auditeur a connaissance après la date de son rapport mais qui existaient à cette date et qui, s'ils avaient été connus à ce moment, auraient pu conduire à une modification des états financiers, ou à une modification de son opinion dans le rapport d'audit[11]. Les modifications de la documentation d'audit qui en découlent sont revues conformément aux responsabilités relatives à la revue des dossiers décrites dans la Norme ISA 220[12], avec l'associé responsable de la mission qui prend la responsabilité finale des modifications apportées.

Mise en forme finale du dossier d'audit (Voir par. 14–16)

A21. La Norme ISQC 1 (ou des règles nationales au moins aussi exigeantes) requiert des cabinets de définir des politiques et des procédures pour effectuer la mise en forme finale des dossiers d'audit[13] en temps voulu. Un délai approprié pour la mise en forme finale des dossiers d'audit n'excède généralement pas 60 jours après la date du rapport d'audit[14].

A22. L'achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit après la date du rapport d'audit est un processus administratif qui n'implique pas de mettre en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou de tirer de nouvelles conclusions. Des modifications dans la documentation d'audit peuvent cependant intervenir durant la phase d'achèvement de la mise en forme finale des dossiers si elles sont de nature purement administrative. De telles modifications comprennent à titre d'exemples :

- la suppression ou la destruction de la documentation obsolète ;
- le tri, le classement et la référence croisée de papiers de travail ;
- la signature de questionnaires de contrôle relatifs au processus de mise en forme finale des dossiers ;
- la documentation dans les dossiers d'éléments probants que l'auditeur a recueillis, discutés avec les membres concernés de l'équipe affectée à la mission d'audit et sur lesquels ils se sont mis d'accord avant la date du rapport d'audit.

A23. La Norme ISQC 1 (ou des règles nationales au moins aussi exigeantes) requiert des cabinets de définir des politiques et des procédures relatives à la conservation de la documentation des missions[15]. La période de conservation dans le cadre des missions d'audit n'est généralement pas inférieure à cinq ans à compter de la date du rapport

11 Norme ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture », paragraphe 14.

12 Norme ISA 220, paragraphe 16.

13 Norme ISQC 1, paragraphe 45.

14 Norme ISQC 1, paragraphe A54.

15 Norme ISQC 1, paragraphe 47.

d'audit ou dans le cadre d'un audit de comptes consolidés, à compter de la date du rapport d'audit sur les comptes consolidés dés lors que celle-ci est postérieure[16].

A24. La nécessité de clarifier la documentation existante à la suite des commentaires reçus lors d'inspections effectuées par du personnel interne ou des tiers est un exemple de situation qui peut conduire l'auditeur à considérer nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter des éléments nouveaux après l'achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit.

16 Norme ISQC 1, paragraphe A61.

Annexe

(Voir par. 1)

Diligences spécifiques en matière de documentation d'audit requises par d'autres Normes ISA

Cette Annexe identifie les paragraphes des autres Normes ISA applicables aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009 qui contiennent des diligences requises spécifiques en matière de documentation. Cette liste ne dispense pas de l'application des diligences requises et des modalités d'application et autres informations explicatives contenues dans les Normes ISA.

- Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit » – paragraphes 10–12 ;
- Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers » – paragraphes 24–25 ;
- Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers » – paragraphes 44–47 ;
- Norme ISA 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers » – paragraphe 29 ;
- Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise » – paragraphe 23 ;
- Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers » – paragraphe 12 ;
- Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement » – paragraphe 32 ;
- Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » – paragraphe 14 ;
- Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués » – paragraphes 28–30 ;
- Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit » – paragraphe 15 ;
- Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant » – paragraphe 23 ;
- Norme ISA 550, « Parties liées » – paragraphe 28 ;
- Norme ISA 600, « Aspects particuliers. Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) » – paragraphe 50 ;
- Norme ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes » – paragraphe 13.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 240

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

Modalités d'application et autres informations explicatives

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers » doit être lue dans le contexte de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers. Elle explicite notamment la façon dont la Norme ISA 315[1] et la Norme ISA 330[2] sont à appliquer au regard des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Caractéristiques de la fraude

2. Des anomalies dans les états financiers peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte qui en est à l'origine.

3. Bien que la fraude relève d'un concept juridique large, pour les besoins des Normes ISA l'auditeur n'est concerné que par la fraude entraînant une anomalie significative dans les états financiers. L'auditeur s'intéresse à deux types d'anomalies intentionnelles : les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères et les anomalies résultant d'un détournement d'actif. Bien que l'auditeur puisse suspecter ou, dans de rares cas, identifier la survenance d'une fraude, il n'a pas à qualifier l'acte pour déterminer si une fraude existe réellement au sens juridique du terme. (Voir par. A1–A6)

Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes

4. La responsabilité première pour la prévention et la détection de fraudes incombe à la fois aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sein de l'entité et à la direction. Il est important que la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, mette fortement l'accent sur la prévention des fraudes, ce qui peut réduire les possibilités de les commettre, ainsi que sur les aspects dissuasifs, ce qui peut convaincre les personnes de ne pas les perpétrer en raison de la probabilité de leur détection et des sanctions encourues. Ceci implique la nécessité de développer une culture d'honnêteté et un comportement éthique qui peuvent être renforcés par une surveillance active par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Dans l'exercice de leur fonction de surveillance, ces personnes prennent en considération la possibilité que des contrôles soient contournés ou qu'une influence néfaste s'exerce sur le processus d'élaboration de l'information financière, telle que la volonté de la direction de manipuler les résultats afin d'influencer la perception des analystes quant aux performances financières de l'entité et à sa profitabilité.

Obligations de l'auditeur

5. L'auditeur qui réalise un audit selon les Normes ISA a l'obligation d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. En raison des limitations inhérentes à un audit, il existe inévitablement un risque que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas

[1] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

[2] Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

être détectées, même si l'audit est correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA[3].

6. Ainsi qu'il est indiqué dans la Norme ISA 200[4] les incidences potentielles des limites inhérentes à l'audit sont particulièrement importantes dans le cas d'anomalies provenant de fraudes. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant de fraudes est plus élevé que celui de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut résulter de procédés sophistiqués ou soigneusement organisés destinés à dissimuler les faits comme, par exemple, la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation d'une transaction, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur. De tels agissements peuvent être encore plus difficiles à déceler lorsqu'ils s'accompagnent de collusions. Des collusions peuvent conduire l'auditeur à considérer qu'un élément probant est valide alors même qu'il s'agit d'un faux. La capacité de l'auditeur à détecter une fraude dépend de facteurs tels que l'habileté du fraudeur, la fréquence et l'ampleur des manipulations, le degré de collusion entourant la fraude, l'importance relative des montants en cause, ou le niveau hiérarchique des personnes impliquées. Bien que l'auditeur soit à même d'identifier des opportunités potentielles de fraudes, il lui est difficile de déterminer si des anomalies ayant trait à des éléments qui font appel à des jugements, tels que des estimations comptables, proviennent d'une fraude ou résultent d'une erreur.

7. En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter des anomalies significatives ayant pour origine une fraude commise par la direction est plus élevé que lorsque la fraude est commise par des employés, car les dirigeants sont fréquemment en position de manipuler directement ou indirectement la comptabilité, de présenter une information financière mensongère ou de contourner les contrôles conçus pour prévenir des fraudes de même nature pouvant être commises par d'autres employés.

8. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur a l'obligation de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, de prendre en compte la possibilité que les dirigeants contournent les contrôles en place et d'être conscient du fait que des procédures d'audit qui sont efficientes pour détecter des erreurs peuvent ne pas l'être pour la détection de fraudes. Les diligences requises par cette Norme ISA sont destinées à assister l'auditeur dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et dans la définition de procédures pour détecter de telles anomalies.

Date d'entrée en vigueur

9. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

10. Les objectifs de l'auditeur sont :

---

[3] Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe A51.

[4] Norme ISA 200, paragraphe A51.

(a) d'identifier et d'évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ;

(b) de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes par la conception et la mise en œuvre de réponses appropriées ;

(c) d'apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.

Définitions

11. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

(a) Fraude – Acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres de la direction, par une ou plusieurs personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par un ou plusieurs employés ou tiers à l'entité, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal ;

(b) Facteurs de risque de fraude – Faits ou conditions porteurs d'une incitation ou d'une pression à commettre une fraude ou qui fournissent une opportunité de la commettre.

Diligences requises

Esprit critique

12. Conformément à la Norme ISA 200[5], l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, en étant conscient de la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister, en faisant abstraction de son expérience passée auprès de l'entité quant à l'honnêteté et l'intégrité des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A7–A9)

13. A moins que l'auditeur n'ait de raisons d'en douter, il peut accepter comme authentiques les enregistrements et les documents. Si des éléments identifiés au cours de l'audit le conduisent à penser qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document ont été modifiés sans que cela lui ait été mentionné, l'auditeur doit procéder à des investigations complémentaires. (Voir par. A9)

14. Lorsque les réponses fournies par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

Discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission

15. La Norme ISA 315 requiert une discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que soient déterminés par l'associé responsable de la mission les sujets devant faire l'objet d'une communication à ceux des membres qui n'ont pas été impliqués dans la discussion[6]. Cette discussion doit mettre un accent particulier sur les rubriques des états financiers de l'entité qui seraient susceptibles de comporter des

5 Norme ISA 200, paragraphe 15.

6 Norme ISA 315, paragraphe 10.

anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la façon dont la fraude pourrait être commise. La discussion doit faire abstraction de l'avis que les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent avoir sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A10–A11)

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

16. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but de prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, requises par la Norme ISA 315[7], l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures décrites aux paragraphes 17–24 afin de recueillir les informations nécessaires à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

La direction et les autres personnes au sein de l'entité

17. L'auditeur doit demander à la direction des informations portant sur :

(a) l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation ; (Voir par. A12–A13)

(b) le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité, y compris sur les risques spécifiques de fraude que la direction a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, pour lesquels un risque de fraude est probable ; (Voir par. A14)

(c) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant un processus qu'elle a défini pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité ; et

(d) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux employés concernant son avis sur les pratiques et le comportement éthique.

18. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité selon le cas, afin de déterminer si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité. (Voir par. A15–A17)

19. Pour les entités qui ont une fonction d'audit interne, l'auditeur doit s'enquérir auprès des auditeurs internes afin de déterminer s'ils ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité, et obtenir leur opinion sur les risques de fraudes. (Voir par. A18)

Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

20. A moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, l'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont ces personnes exercent une surveillance sur les processus mis en œuvre par

[7] Norme ISA 315, paragraphes 5–24.

la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité[8] ainsi que sur le contrôle interne mis en place par la direction pour réduire ces risques. (Voir par. A19–A21)

21. A moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, l'auditeur doit s'enquérir auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour savoir si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité. Cette démarche est faite en partie pour corroborer les réponses obtenues suite aux demandes d'informations adressées à la direction.

Les corrélations inhabituelles ou inattendues identifiées

22. L'auditeur doit évaluer si des corrélations inhabituelles ou inattendues qu'il a identifiées lors de la réalisation des procédures analytiques, y compris celles qui ont trait à des comptes de produits, peuvent révéler des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Autres informations

23. L'auditeur doit s'interroger pour savoir si d'autres informations qu'il a recueillies indiquent des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par. A22)

Evaluation des facteurs de risques de fraudes

24. L'auditeur doit évaluer si les informations recueillies à partir d'autres procédures d'évaluation des risques et procédures liées mises en œuvre indiquent qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraude existent. Bien que la présence de facteurs de risques n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations où des fraudes ont été perpétrées et, en conséquence, peuvent être révélateurs de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par. A23–A27)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

25. En application de la Norme ISA 315, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers[9].

26. Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, évaluer quelle nature de produits, opérations ou assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 précise la documentation exigée lorsque l'auditeur conclut que cette présomption n'est pas fondée dans les circonstances de la mission et, qu'en conséquence, il n'a pas identifié la comptabilisation des produits comme étant un domaine de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par. A28–A30)

---

8 Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

9 Norme ISA 315, paragraphe 25.

27. L'auditeur doit considérer les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comme des risques importants et, par voie de conséquence, doit, si cela n'a pas déjà été fait, prendre connaissance des contrôles y relatifs mis en place par l'entité, y compris des mesures de contrôles, pour faire face à de tels risques. (Voir par. A31–A32)

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

Approche générale

28. En application de la Norme ISA 330, l'auditeur doit définir une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers[10]. (Voir par. A33)

29. Dans la définition d'une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :

(a) affecter et superviser le personnel en prenant en considération la connaissance, l'expertise et les aptitudes des collaborateurs à qui des tâches importantes sont confiées dans le cadre de la mission, et son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes dans le cadre la mission concernée ; (Voir par. A34–A35)

(b) évaluer si le choix et l'application par l'entité des méthodes comptables, en particulier celles concernant des évaluations subjectives ou des transactions complexes, peuvent constituer un indice d'une présentation d'informations mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats ; et

(c) inclure dans sa démarche lors du choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, un élément d'imprévisibilité. (Voir par. A36)

Procédures d'audit répondant aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions

30. En application de la Norme ISA 330, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions[11]. (Voir par. A37–A40)

Procédures d'audit répondant aux risques que la direction contourne les contrôles en place

31. La direction se trouve dans une position privilégiée pour commettre une fraude dès lors que ses membres sont en mesure de manipuler la comptabilité et d'élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui apparaissent par ailleurs opérer efficacement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction varie d'une entité à l'autre, celui-ci reste néanmoins présent dans toutes les entités. Du fait du caractère imprévisible de la façon dont de tels contournements peuvent se produire, il subsiste un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et donc un risque important.

---

10 Norme ISA 330, paragraphe 5.

11 Norme ISA 330, paragraphe 6.

32. Quelle que soit son évaluation des risques que la direction contourne des contrôles, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à :

(a) tester le caractère approprié des écritures comptables enregistrées dans le grand livre et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers. Lors de la définition et de la mise en œuvre des procédures d'audit destinées à de tels tests, l'auditeur doit :

(i) s'enquérir auprès des personnes impliquées dans le processus d'élaboration de l'information financière de l'existence de circonstances inappropriées ou inhabituelles lors de l'enregistrement des écritures comptables ou d'autres ajustements ;

(ii) sélectionner des écritures comptables et autres ajustements enregistrés en fin de période ; et

(iii) considérer la nécessité de tester les écritures comptables et les autres ajustements enregistrés tout au long de la période. (Voir par. A41–A44)

(b) rechercher l'existence de biais dans les estimations comptables et évaluer si les circonstances à l'origine de cette situation représentent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. En effectuant cette recherche, l'auditeur doit :

(i) apprécier si les jugements et les évaluations de la direction effectués dans le cadre des estimations comptables incluses dans les états financiers, même si elles apparaissent raisonnables prises individuellement, révèlent un possible biais introduit par la direction pouvant présenter un risque d'anomalies significatives provenant de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit réévaluer les estimations comptables prises dans leur ensemble ; et

(ii) procéder à une revue rétrospective des hypothèses et des jugements de la direction relatifs à des estimations comptables significatives retenues dans les états financiers de l'exercice précédent. (Voir par. A45–A47)

(c) pour les transactions significatives qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes de l'entité ou qui apparaissent inhabituelles pour d'autres raisons au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, ainsi que des autres informations recueillies au cours de l'audit, celui-ci doit apprécier si la logique économique de la transaction (ou l'absence de logique) au regard de l'activité de l'entité laisse à penser que ces transactions ont été réalisées dans le seul but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler un détournement d'actif. (Voir par. A48)

33. L'auditeur doit déterminer si, afin de répondre aux risques identifiés que la direction puisse contourner les contrôles, il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en supplément de celles spécifiquement visées ci-dessus (p.ex., lorsqu'il existe des risques spécifiques supplémentaires que la direction passe outre les contrôles qui ne sont pas couverts par les procédures mises en œuvre selon les diligences requises au paragraphe 32).

Evaluation des éléments probants (Voir par. A49)

34. L'auditeur doit évaluer si les procédures analytiques réalisées peu avant la fin de l'audit pour fonder une conclusion globale sur la cohérence des états financiers au regard de sa connaissance de l'entité révèlent un risque d'anomalies significatives provenant de fraude non identifié auparavant. (Voir par. A50)

35. Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit apprécier si une telle anomalie constitue un indice de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, et s'interroger, en particulier, sur la fiabilité des déclarations de la direction, gardant à l'esprit qu'il est peu probable qu'un cas de fraude soit un cas isolé. (Voir par. A51)

36. Dans les cas où l'auditeur identifie une anomalie, significative ou non, et qu'il a toute raison de penser que cette anomalie est, ou peut être, le résultat d'une fraude dans laquelle la direction (en particulier au niveau le plus élevé) est impliquée, il doit revoir son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et évaluer ses conséquences sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit définies pour répondre aux risques évalués. L'auditeur doit aussi prendre en considération les circonstances ou les conditions qui indiqueraient une possible collusion impliquant des employés, la direction ou des tiers, afin de reconsidérer la fiabilité des éléments probants précédemment recueillis. (Voir par. A52)

37. Si l'auditeur confirme que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes, ou n'est pas en mesure de conclure si ceux-ci en comportent, il doit en évaluer les conséquences sur l'audit. (Voir par. A53)

Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission

38. Si, en raison de l'existence d'une anomalie provenant d'une fraude ou d'une fraude suspectée, l'auditeur se trouve confronté à une situation exceptionnelle qui le conduit à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission d'audit, il doit :

    (a) déterminer les obligations professionnelles et légales applicables en la circonstance, y compris les exigences d'avoir à en informer la ou les personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de contrôle ;

    (b) s'interroger s'il est opportun de se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable ; et

    (c) s'il décide de se démettre de la mission :

        (i) s'entretenir avec la direction au niveau hiérarchique approprié, ainsi qu'avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des raisons qui le conduisent à cette décision ; et

        (ii) déterminer s'il existe des obligations professionnelles ou légales exigeant d'avoir à informer la ou les personnes l'ayant désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de contrôle, de sa décision et des raisons qui l'ont conduit à celle-ci. (Voir par. A54–A57)

Déclarations de la direction

39. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, du gouvernement d'entreprise confirmant que cette dernière :

(a) acte de sa responsabilité dans la conception, la mise en œuvre et le suivi du contrôle interne en vue de prévenir et de détecter les fraudes ;

(b) lui a communiqué son évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ;

(c) lui a signalé tous les cas de fraudes avérés ou suspectés affectant l'entité dont elle a eu connaissance et impliquant :

(i) la direction ;

(ii) des employés ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ; ou

(iii) d'autres personnes lorsque la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers ; et

(d) lui a signalé toute allégation de fraudes commises ou suspectées ayant un impact sur les états financiers de l'entité dont elle a eu connaissance par des employés, des anciens employés, des analystes, les autorités de contrôle ou par d'autres. (Voir par. A58–A59)

Communication à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

40. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou a obtenu des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit le signaler sans délai à la direction à un niveau hiérarchique approprié, afin d'informer les personnes dont la responsabilité première est de prévenir et de détecter les fraudes, de points relevant de leur responsabilité. (Voir par. A60)

41. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, lorsque l'auditeur a identifié une fraude avérée ou suspectée dans laquelle sont impliqués :

(a) la direction ;

(b) des employés ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ; ou

(c) d'autres personnes, lorsque la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers ;

il doit communiquer ces faits sans délai aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Dans les cas où l'auditeur suspecte que la fraude implique la direction, il doit faire part de ses soupçons à ces personnes et s'entretenir avec elles de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever sa mission d'audit. (Voir par. A61–A63)

42. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise toutes autres questions concernant la fraude qui, selon son jugement, relèvent de leur responsabilité. (Voir par. A64)

Communication aux autorités de contrôle et de tutelle

43. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude, ou suspecte une fraude, il doit déterminer s'il a ou non l'obligation de révéler les faits à un tiers à l'entité. Bien que l'auditeur soit tenu à l'obligation de confidentialité sur les informations de son client et que ceci pourrait l'empêcher de communiquer de tels faits, des obligations légales peuvent, dans certaines circonstances, prévaloir sur son devoir de confidentialité. (Voir par. A65–A67)

Documentation

44. L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit[12] relative à sa connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, requise par la Norme ISA 315[13] :

    (a) les décisions importantes prises au cours des discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives ; et

    (b) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers que des assertions.

45. L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit relative aux réponses aux risques évalués d'anomalies significatives requises par la Norme ISA 330[14] :

    (a) l'approche générale en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers ; la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que le lien entre ces procédures et les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions ; et

    (b) les résultats des procédures d'audit réalisées, y compris celles portant sur le risque de contournement des contrôles par la direction.

46. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les communications faites en matière de fraude à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, aux autorités de contrôle et à d'autres.

47. Si l'auditeur a conclu que la présomption de l'existence d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits n'est pas applicable au cas de la mission, il doit inclure dans sa documentation d'audit les raisons qui motivent cette conclusion.

---

12 Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11 et paragraphe A6.

13 Norme ISA 315, paragraphe 32.

14 Norme ISA 330, paragraphe 28.

****

Modalités d'application et autres informations explicatives

Caractéristiques de la fraude (Voir par. 3)

A1. L'existence d'une fraude, qu'elle entraîne la présentation d'états financiers mensongers ou résulte d'un détournement d'actifs, suppose une motivation ou une pression incitant à la commettre, une opportunité apparente de la perpétrer et certains arguments rationnels pour justifier de l'acte commis. Par exemple :

- la tentation ou la pression exercée pour présenter des états financiers mensongers peut exister lorsque la direction subit des pressions de sources internes ou externes à l'entité pour atteindre un objectif de résultats attendus (et peut être irréalistes) ou de performances financières – particulièrement lorsque les conséquences pour la direction de ne pas atteindre ces objectifs peuvent être importantes. De la même façon, des personnes peuvent avoir la tentation de détourner des actifs, par exemple lorsqu'elles vivent au-dessus de leurs moyens ;

- l'opportunité apparente de commettre une fraude peut exister lorsque des personnes considèrent que le contrôle interne peut être contourné, par exemple, lorsqu'un individu occupe un poste de confiance, ou a connaissance de faiblesses particulières du contrôle interne ;

- des personnes peuvent être capables d'avancer des arguments rationnels pour justifier d'un acte frauduleux. Certaines personnes ont une prédisposition, un caractère ou un ensemble de valeurs éthiques qui leur permettent de commettre sciemment et intentionnellement des actes malhonnêtes. Cependant, même des personnes par ailleurs honnêtes peuvent être amenées à commettre des fraudes dans un environnement qui les met sous une certaine pression.

A2. La présentation d'états financiers mensongers se concrétise par des anomalies intentionnelles comprenant des omissions de chiffres ou d'informations dans les états financiers de façon à induire en erreur les utilisateurs de ces états. Elle peut résulter de la volonté de la direction de manipuler les résultats afin d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité. De telles manipulations de résultats par la direction peuvent résulter, au départ, d'actions mineures ou de modifications inappropriées des hypothèses et de changements dans les jugements retenus. Les pressions et les incitations peuvent mener à accroître de telles actions au point qu'elles conduisent à la présentation d'états financiers mensongers. Une telle situation peut arriver lorsque, en raison des pressions pour atteindre les objectifs de marché ou du désir de maximiser la rémunération basée sur la performance, la direction prend intentionnellement des décisions qui conduisent à la présentation d'états financiers mensongers en introduisant lors de leur établissement des anomalies significatives. Dans certaines entités, la motivation de la direction peut être de réduire les résultats de manière importante pour minimiser l'impact fiscal ou de les augmenter pour conserver des financements bancaires.

A3. La présentation d'états financiers mensongers peut, entre autres, résulter :

- de manipulations, de falsifications (y compris de faux), ou de l'altération de la comptabilité ou de pièces justificatives à partir desquelles les états financiers sont établis ;

- d'une fausse présentation des faits dans les états financiers, ou d'une omission intentionnelle dans ceux-ci de transactions ou d'autres informations importantes ;

- de l'application volontairement incorrecte des méthodes comptables relatives à l'évaluation de postes, leur classification, leur présentation ou à l'information fournie les concernant.

A4. La présentation d'états financiers mensongers implique souvent le fait que la direction contourne des contrôles qui peuvent apparaître, par ailleurs, fonctionner efficacement. Une fraude peut être commise par la direction qui contourne les contrôles en ayant recours à des techniques telles que :

- l'enregistrement d'écritures fictives, en particulier à une date proche de la fin d'une période comptable, pour manipuler le résultat d'exploitation ou pour atteindre d'autres objectifs ;

- la modification inappropriée des hypothèses et le changement dans le jugement porté relatifs à l'évaluation de certains postes ;

- l'omission, l'anticipation ou le report de la comptabilisation dans les états financiers d'événements et de transactions survenus durant la période couverte par les états financiers ;

- la dissimulation ou l'omission volontaire de fournir une information sur des faits qui pourraient affecter les montants enregistrés dans les états financiers ;

- la conclusion d'opérations complexes, structurées de façon à fausser la situation financière de l'entité ou ses performances ; et

- l'altération des enregistrements comptables et des termes relatifs à des transactions importantes et inhabituelles.

A5. Un détournement d'actifs implique le vol de biens appartenant à l'entité et est en général commis par des employés pour des montants relativement faibles et non significatifs. Cependant, il peut également impliquer les dirigeants qui sont généralement plus à même de déguiser ou de dissimuler des détournements de façon plus difficile à détecter. Le détournement d'actifs peut être perpétré de différentes manières, par exemple :

- en s'appropriant des recettes (par exemple, en détournant des encaissements de créances ou en s'appropriant sur un compte bancaire personnel des règlements de créances dépréciées) ;

- en dérobant des actifs corporels ou en portant atteinte à la propriété intellectuelle (par exemple, vol de stocks pour une utilisation personnelle ou pour les revendre, vol de déchets pour les revendre, entente avec un concurrent pour fournir des informations technologiques en échange d'une somme d'argent) ;

- en faisant payer par l'entité des biens ou des services dont elle n'a pas bénéficié (par exemple, règlements à des fournisseurs fictifs, commissions versées par le fournisseur aux acheteurs de l'entité en contrepartie d'une augmentation des prix, paiements à des employés fictifs) ;
- en utilisant les actifs de l'entité à des fins personnelles (par exemple, en donnant les actifs de l'entité en gage d'un prêt personnel ou d'un prêt à une partie liée).

Un détournement d'actif s'accompagne souvent d'enregistrements comptables ou de documents falsifiés ou trompeurs, destinés à dissimuler la disparition de certains actifs ou le fait qu'ils ont été donnés en garantie sans autorisation appropriée.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A6. Les obligations des auditeurs d'entités du secteur public en matière de fraude peuvent résulter de textes législatifs, réglementaires ou autres applicables aux entités du secteur public ou provenir du mandat donné à l'auditeur. En conséquence, les obligations de l'auditeur dans les entités du secteur public peuvent ne pas être limitées à la seule prise en compte des risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, mais aussi inclure des obligations plus larges dans la prise en considération des risques de fraudes.

Esprit critique (Voir par. 12–14)

A7. Garder un esprit critique requiert de s'interroger en permanence pour savoir si l'information et les éléments probants recueillis ne font pas apparaître qu'une anomalie significative provenant de fraudes puisse exister. Ceci amène entre autres à considérer la fiabilité de l'information à utiliser comme élément probant ainsi que, le cas échéant, les contrôles sur sa préparation et son suivi. En raison des caractéristiques propres à la fraude, faire preuve d'esprit critique est particulièrement important lorsque l'auditeur évalue les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

A8. Bien que l'on ne puisse demander à l'auditeur d'ignorer son jugement antérieur portant sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction de l'entité et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, faire preuve d'esprit critique reste pour l'auditeur particulièrement important dans son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, étant donné que les circonstances peuvent avoir changé.

A9. Un audit réalisé selon les Normes ISA implique rarement l'authentification de documents, pas plus qu'il n'est demandé à l'auditeur d'être formé ou d'être expert en la matière[15]. Cependant, si l'auditeur identifie des situations qui le conduisent à considérer qu'un document peut ne pas être authentique ou que des termes d'un document ont été modifiés sans qu'il en soit informé, il peut procéder à des investigations complémentaires qui peuvent comprendre :

- la confirmation directe d'informations auprès de tiers ;
- l'utilisation des travaux d'un expert pour évaluer l'authenticité du document.

[15] Norme ISA 200, paragraphe A47.

Discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 15)

A10. La discussion avec les membres de l'équipe affectée à la mission portant sur la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes :

- fournit une opportunité aux membres les plus expérimentés de partager leur point de vue sur la façon et les domaines dans lesquels les états financiers sont susceptibles de contenir des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- permet à l'auditeur d'envisager une réponse appropriée à une telle possibilité et de déterminer quels membres de l'équipe affectée à la mission réaliseront certaines procédures d'audit ;
- permet à l'auditeur de déterminer la façon dont les résultats des procédures d'audit seront partagés entre les membres de l'équipe affectée à la mission et la façon de traiter les allégations de fraudes qui pourraient être portées à sa connaissance.

A11. La discussion peut porter sur des sujets tels :

- un échange d'idées entre les membres de l'équipe affectée à la mission sur la façon et les domaines où ils pensent que les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, sur la façon dont la direction pourrait produire des états financiers mensongers et en dissimuler le fait, et sur la façon dont les actifs de l'entité pourraient être détournés ;
- la prise en compte des circonstances qui pourraient indiquer une manipulation des résultats ainsi que des pratiques qui pourraient être suivies par la direction en vue de les manipuler et qui pourraient conduire à la présentation d'états financiers mensongers ;
- la prise en compte des facteurs externes et internes connus affectant l'entité qui peuvent conduire à une incitation de la direction ou d'autres, ou à une pression exercée sur eux, à commettre une fraude, ou qui créent des opportunités de commettre une fraude, et qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction ou à d'autres de justifier de la fraude commise ;
- la prise en compte de la participation de la direction dans la supervision des employés ayant accès aux liquidités ou à d'autres actifs susceptibles d'être détournés ;
- la prise en compte de tout changement inhabituel ou inexpliqué dans le comportement ou le train de vie de la direction ou d'employés dont l'équipe affectée à la mission viendrait à avoir connaissance ;
- le rappel de l'importance de conserver tout au long de l'audit un état d'esprit ouvert à toute situation potentielle pouvant conduire à des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- la prise en compte des types de situations qui, si elles étaient rencontrées, pourraient constituer un indice de fraude ;

- la prise en compte de la manière dont un facteur d'imprévisibilité sera intégré dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre ;

- une réflexion sur les procédures d'audit qui pourraient être choisies pour répondre au risque possible que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes et au fait que certains types de procédures d'audit sont plus efficaces que d'autres ;

- la prise en compte de toute allégation de fraude qui a été portée à la connaissance de l'auditeur ;

- la prise en compte du risque que la direction contourne les contrôles mis en place.

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

Demandes d'informations auprès de la direction

Evaluation par la direction du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes (Voir par. 17(a))

A12. La direction accepte la responsabilité du contrôle interne au sein de l'entité et de l'établissement des états financiers de celle-ci. Pour cette raison, il convient que l'auditeur s'entretienne avec celle-ci de sa propre évaluation du risque de fraude et des contrôles en place pour les prévenir et les détecter. La nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation varient d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, la direction peut procéder à une évaluation détaillée sur une base annuelle ou dans le cadre d'un suivi continu. Dans d'autres, l'évaluation par la direction peut être moins encadrée et moins fréquente. La connaissance de la nature, de l'étendue et de la fréquence des évaluations faites par la direction et utile à l'auditeur pour sa compréhension de l'environnement de contrôle de l'entité. Par exemple, le fait que la direction n'ait pas procédé à l'évaluation du risque de fraude peut, dans certaines circonstances, être une indication du manque d'intérêt qu'elle porte au contrôle interne.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A13. Dans certaines entités, en particulier dans les plus petites, l'évaluation par la direction peut être focalisée sur les risques de fraudes commises par les employés ou sur le détournement d'actifs.

Processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes (Voir par. 17(b))

A14. Dans le cas d'entités avec des sites multiples, le processus appliqué par la direction peut comprendre différents niveaux de suivi des opérations dans chaque site ou dans chaque secteur d'activité. La direction peut aussi avoir identifié des sites ou des secteurs d'activité particuliers dans lesquels le risque de fraude peut exister de manière plus probable que dans d'autres.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (Voir par. 18)

A15. Les demandes d'informations formulées par l'auditeur auprès de la direction peuvent fournir des informations utiles concernant les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers provenant de fraudes perpétrées par les employés. Cependant, il est peu probable que de telles demandes fournissent des informations utiles concernant les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers provenant de fraudes commises par la direction. Les demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité peuvent donner l'occasion à des personnes de faire passer à l'auditeur une information qui, autrement, pourrait ne pas lui être communiquée.

A16. Il existe des personnes au sein de l'entité auprès desquelles l'auditeur peut se renseigner sur l'existence ou la suspicion de fraudes, par exemple :

- le personnel opérationnel qui n'est pas directement associé au processus d'élaboration de l'information financière ;
- les employés à différents niveaux de responsabilité ;
- les employés qui interviennent dans l'initiation, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles, ainsi que ceux chargés de superviser ou de contrôler ces employés ;
- les conseillers du service juridique interne ;
- le responsable de l'éthique ou son équivalent ; et
- la ou les personnes responsables du suivi des allégations de fraudes.

A17. La direction est souvent dans une situation privilégiée pour commettre une fraude. Pour cette raison, lors de l'appréciation, avec un esprit critique, des réponses de la direction aux demandes d'informations formulées, l'auditeur peut estimer nécessaire de corroborer ces réponses par d'autres informations.

Demandes d'informations auprès de l'audit interne (Voir par. 19)

A18. Les Normes ISA 315 et ISA 610 définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application pour les audits dans les entités qui ont une fonction d'audit interne[16]. En mettant en œuvre les diligences requises par ces Normes ISA dans un contexte de fraudes, l'auditeur peut s'enquérir des actions spécifiques de l'audit interne, par exemple :

- les procédures réalisées, le cas échéant, par les auditeurs internes au cours de l'année pour détecter les fraudes ;
- si la direction a pris en compte de façon satisfaisante, le cas échéant, les résultats auxquels ces procédures ont abouti.

[16] Norme ISA 315, paragraphe 23 et Norme ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes ».

Prise de connaissance de la surveillance exercée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 20)

A19. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité surveillent les systèmes de suivi des risques, le contrôle financier et le respect des textes législatifs. Dans nombre de pays, les pratiques de gouvernance sont bien développées, et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise jouent un rôle actif de surveillance dans l'évaluation par l'entité des risques de fraudes ainsi que des contrôles relatifs à ces risques. En raison du fait que la responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction peut varier selon les entités ou les pays, il est important que l'auditeur comprenne leurs responsabilités respectives afin d'être à même d'acquérir la connaissance de la surveillance exercée par les personnes concernées[17].

A20. La connaissance de la surveillance exercée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut fournir l'occasion d'appréhender l'exposition possible de l'entité à des fraudes commises par la direction, l'adéquation du contrôle interne au regard des risques de fraudes, et la compétence et l'intégrité de la direction. L'auditeur peut acquérir cette connaissance de différentes manières, telles qu'en assistant à des réunions au cours desquelles ces questions sont discutées, en lisant les procès-verbaux de telles réunions ou en procédant à des demandes d'informations auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A21. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité. Ceci peut être le cas dans les petites entités où un seul propriétaire gère l'entité et où personne d'autre n'exerce un rôle de gouvernance. Dans ces situations, l'auditeur n'a généralement pas de démarche particulière à mettre en œuvre dès lors qu'il n'existe aucune surveillance autre que celle exercée par le dirigeant lui-même.

Prise en compte d'autres informations (Voir par. 23)

A22. En complément des informations recueillies par la mise en œuvre de procédures analytiques, d'autres informations recueillies sur l'entité et son environnement peuvent être utiles à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. La discussion entre les membres de l'équipe peut fournir des informations utiles pour identifier de tels risques. Par ailleurs, les informations recueillies lors du processus de revue par l'auditeur de l'acceptation et du maintien de la mission, ainsi que l'expérience acquise lors d'autres missions réalisées pour l'entité, par exemple les missions d'examen limité d'informations financières intermédiaires, peuvent aussi se révéler pertinentes pour identifier des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Evaluation des facteurs de risques de fraudes (Voir par. 24)

A23. Le fait que la fraude soit généralement dissimulée peut la rendre très difficile à détecter. Néanmoins, l'auditeur peut identifier des faits ou des circonstances qui

[17] La Norme ISA 260, paragraphes A1–A8, précise avec qui l'auditeur communique lorsque la structure de gouvernance de l'entité n'est pas bien définie.

montrent l'existence d'incitations ou de pressions pour commettre des fraudes ou qui fournissent des opportunités de les commettre (facteurs de risques de fraudes). Par exemple :

- le besoin de satisfaire les attentes de tiers afin d'obtenir des fonds propres supplémentaires peut créer une pression incitant à la fraude ;
- l'attribution de bonus importants en cas de réalisation d'objectifs irréalistes de résultats peut constituer une incitation à commettre une fraude ; et
- un environnement de contrôle inefficace peut créer une opportunité de commettre une fraude.

A24. Les facteurs de risques de fraudes ne peuvent pas être classés facilement par ordre d'importance. Le caractère significatif de ces facteurs est très variable. Certains de ces facteurs sont présents dans les entités où l'environnement spécifique ne présente pas de risques d'anomalies significatives. En conséquence, il est demandé à l'auditeur d'exercer son jugement professionnel pour déterminer s'il est en présence d'un facteur de risques de fraudes et si celui-ci nécessite d'être pris en compte dans l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers provenant de fraudes.

A25. Des exemples de facteurs de risques de fraudes relatifs à la présentation d'états financiers mensongers et aux détournements d'actifs sont donnés en Annexe 1. Ces exemples de facteurs de risques sont classés en fonction des trois conditions généralement présentes lorsqu'une fraude existe :

- une incitation ou des pressions à commettre une fraude ;
- une opportunité apparente de commettre une fraude ; et
- l'aptitude à justifier de l'acte frauduleux.

Les facteurs de risques qui dénotent une attitude permettant de justifier un acte frauduleux peuvent ne pas être facilement décelables par l'auditeur. Néanmoins, il peut être à même de prendre connaissance de telles informations. Bien que les facteurs de risques de fraude décrits en Annexe 1 couvrent un large éventail de situations susceptibles d'être rencontrées par l'auditeur, ils ne constituent que des exemples et d'autres facteurs de risques peuvent exister.

A26. La taille, la complexité et la structure de détention du capital ont une incidence importante sur la prise en compte des facteurs de risques de fraudes. Par exemple, dans le cas de grandes entités, il peut exister des facteurs qui, de manière générale, limitent les possibilités d'ingérence de la part de la direction, telles que :

- l'efficacité de la surveillance exercée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- l'efficacité de la fonction d'audit interne ;
- l'existence et la mise en application d'un code de conduite écrit.

De plus, des facteurs de risques de fraudes pris en compte au niveau d'un secteur d'activité peuvent fournir des perspectives différentes par rapport à ceux obtenus au niveau d'une entité prise dans son ensemble.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A27. Dans le cas d'une petite entité, certaines ou toutes ces considérations peuvent être inapplicables ou moins pertinentes. Par exemple, une petite entité peut ne pas avoir de code de bonne conduite formalisé mais, en lieu et place, avoir développé une culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et du comportement éthique, au travers de la communication orale et de l'exemple donné par la direction. Le fait que la direction soit assumée dans une petite entité par une seule personne ne signifie pas en soi, en règle générale, une défaillance de la direction à afficher et à communiquer une attitude appropriée au regard du contrôle interne et du processus d'élaboration de l'information financière. Dans certaines entités, l'obligation d'obtenir une autorisation de la direction peut compenser des contrôles par ailleurs déficients et réduire le risque de fraude commise par les employés. Néanmoins, le fait que la direction de l'entité soit dans une seule main peut représenter une faiblesse potentielle du contrôle interne, puisque la direction a l'opportunité de contourner les contrôles.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

Risques de fraudes dans la comptabilisation des produits (Voir par. 26)

A28. Une anomalie significative résultant d'une information financière mensongère trouvant son origine dans la comptabilisation des produits provient souvent d'une surévaluation des produits par l'enregistrement anticipé de ceux-ci ou de la comptabilisation de produits fictifs. Elle peut aussi résulter d'une sous-estimation des produits en les transférant, par exemple, de manière incorrecte à une période subséquente.

A29. Les risques de fraudes dans la reconnaissance des produits peuvent être plus élevés dans certaines entités que dans d'autres. Par exemple, il peut exister des pressions sur la direction ou des incitations pour celle-ci à présenter une information financière mensongère par une comptabilisation inappropriée des produits dans le cas d'entités cotées lorsque, par exemple, la performance de l'entité est mesurée en termes d'augmentation de chiffre d'affaires ou de profits d'une année sur l'autre. De la même façon, il peut exister des risques plus élevés de fraudes provenant de la comptabilisation des produits dans le cas des entités qui génèrent une partie significative de leurs revenus à partir de ventes au comptant.

A30. La présomption qu'il existe des risques de fraudes dans la reconnaissance des produits peut être écartée. Par exemple, l'auditeur peut conclure qu'il n'existe pas de risque d'anomalies significatives provenant de fraudes concernant la comptabilisation des produits dans le cas où il n'existe qu'un seul type de transactions relatif aux produits, par exemple, des revenus locatifs provenant d'un seul bien immobilier.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et prise de connaissance des contrôles pertinents de l'entité (Voir par. 27)

A31. La direction peut procéder à des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle entend mettre en œuvre, et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle entend assumer[18]. Pour déterminer les types de contrôles à mettre en œuvre pour prévenir et détecter la fraude, la direction prend en considération les risques que les états

[18] Norme ISA 315, paragraphe A48.

financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes. A ce titre, la direction peut être amenée à conclure qu'il n'est pas efficace, d'un point de vue de coûts, de mettre en œuvre et de maintenir un contrôle particulier lorsque la réduction attendue des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes est limitée.

A32. Il est dès lors important pour l'auditeur d'acquérir la connaissance de la manière dont les contrôles ont été conçus, mis en œuvre par la direction et suivis afin de prévenir et détecter la fraude. Ce faisant, l'auditeur peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à l'absence de séparation des tâches. L'information recueillie à cette occasion peut être également utile à l'auditeur pour identifier les facteurs de risques de fraudes qui peuvent avoir une incidence sur son évaluation des risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

Approche générale (Voir par. 28)

A33. La définition d'une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comporte généralement la prise en compte de la manière dont la démarche globale d'audit peut refléter un esprit critique plus aigu, par exemple :

- au travers d'une sensibilité accrue dans le choix de la nature et du volume des documents justifiant les opérations à examiner ;
- en reconnaissant le besoin de corroborer d'avantage les explications et les déclarations de la direction concernant les questions d'importance significative.

Ceci implique également des considérations plus générales en complément des procédures spécifiques planifiées par ailleurs ; ces considérations comprennent les questions évoquées au paragraphe 29 qui sont présentées ci-après.

Affectation et supervision du personnel (Voir par. 29(a))

A34. L'auditeur peut répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives provenant de fraudes en assignant à la mission, par exemple, d'autres personnes ayant une compétence et une connaissance spécifiques dans certains domaines, tels que des spécialistes en matière de fraude et des experts en technologie de l'information, ou des collaborateurs plus expérimentés.

A35. L'étendue de la supervision reflète l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et de la compétence des membres de l'équipe affectée à la mission qui réalisent l'audit.

Elément d'imprévisibilité dans la sélection des procédures d'audit (Voir par. 29(c))

A36. L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre est importante car les personnes qui, au sein de l'entité, sont familiarisées avec les procédures d'audit généralement réalisées dans une mission d'audit peuvent être plus à même de

dissimuler des informations financières mensongères. Ceci peut être réalisé, par exemple :

- en effectuant des contrôles de substance sur les soldes de comptes et sur les assertions non testés autrement du fait de leur faible importance ou du faible niveau de risque ;
- en modifiant le calendrier des procédures d'audit par rapport à ce qui était prévu ;
- en utilisant d'autres méthodes de sondages ;
- en effectuant des contrôles dans des sites différents ou dans des sites non prévus à l'origine.

Procédures d'audit répondant aux risques d'anomalies significatives évalués provenant de fraudes au niveau des assertions (Voir par. 30)

A37. La démarche de l'auditeur pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions peut comporter des modifications dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit de la manière suivante :

- la nature des procédures d'audit à effectuer peut devoir être modifiée pour recueillir des éléments probants plus fiables et plus pertinents ou pour obtenir des informations supplémentaires les corroborant. Ceci peut affecter le type de procédures d'audit à mettre en œuvre et leur association entre elles. Par exemple :
  - o l'observation physique ou l'inspection de certains actifs peut devenir plus importante ou l'auditeur peut choisir de recourir à des techniques d'audit assistées par ordinateur pour analyser davantage d'opérations contenues dans des comptes importants ou dans des fichiers électroniques d'opérations ;
  - o l'auditeur peut concevoir des procédures en vue de corroborer d'avantage d'informations. Par exemple, lorsque l'auditeur relève que la direction subit des pressions pour atteindre des objectifs de résultats, il peut en résulter un risque que cette dernière augmente artificiellement le chiffre d'affaires en concluant des contrats dont les termes ne répondent pas aux critères d'enregistrement des produits, ou en facturant des ventes avant la livraison effective de la marchandise. Dans ces circonstances, l'auditeur peut, par exemple, prévoir des confirmations externes pour confirmer non seulement le montant des créances non encore réglées, mais également des informations sur les termes de la vente, y compris la date, les droits de retour ou les termes de livraison. En outre, l'auditeur peut juger efficace, en complément de ces confirmations externes, de s'enquérir auprès du personnel non financier de l'entité de tout changement dans les conditions de vente et les termes de livraison ;
- le calendrier des contrôles de substance peut devoir être adapté. L'auditeur peut conclure que la réalisation de contrôles de substance à, ou à une date proche de, la clôture répondra mieux à un risque évalué d'anomalies significatives

provenant de fraudes. Il peut conclure que, compte tenu des risques évalués d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, les procédures d'audit permettant d'extrapoler à la date de clôture les conclusions tirées à partir des contrôles effectués à une date intermédiaire, pourraient ne pas être efficaces. A l'inverse, du fait qu'une anomalie intentionnelle – impliquant par exemple la comptabilisation inappropriée de produits – peut trouver son origine dans une période intercalaire, l'auditeur peut décider d'effectuer des contrôles de substance sur des opérations réalisées plus tôt durant la période ou tout au long de la période ;

- l'étendue des procédures mises en œuvre reflète l'évaluation faite des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. Par exemple, accroître la taille de l'échantillonnage ou effectuer des procédures analytiques plus détaillées peut être approprié. De même, le recours à des techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre d'effectuer des tests plus étendus sur des opérations traitées électroniquement ou sur des fichiers informatiques. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir des fichiers informatiques essentiels, pour trier des opérations ayant des caractéristiques particulières, ou pour tester l'ensemble d'une population au lieu d'un simple échantillon.

A38. Si l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes qui affecte les quantités en stock, l'examen des documents comptables relatifs au stock de l'entité peut aider à identifier les sites ou les articles qui requièrent une attention particulière au cours, ou après, les comptages physiques des quantités en stock. Un tel examen peut conduire à la décision d'observer le comptage des stocks dans certains sites sur une base non annoncée, ou de procéder à des comptages de stock dans tous les sites à la même date.

A39. L'auditeur peut identifier un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes qui affecte plusieurs postes ou plusieurs assertions. Ceci peut inclure la valorisation des actifs, des estimations relatives à des opérations spécifiques (telles que des acquisitions, des restructurations ou des cessions de secteurs d'activité), et d'autres comptes de provisions de passif importants (tels que les provisions pour retraites ou autres passifs liés aux pensions, ou au titre d'obligations environnementales). Le risque peut être lié à des modifications importantes dans les hypothèses retenues pour des estimations récurrentes. Les informations recueillies lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement peuvent aider l'auditeur dans son évaluation du caractère raisonnable des estimations faites par la direction ainsi que des jugements et des hypothèses sous-jacents. L'examen rétrospectif des jugements et hypothèses similaires de la direction, portant sur des estimations faites au cours de périodes précédentes, peut également être utile pour appréhender le caractère raisonnable des jugements et hypothèses sous-tendant les estimations de la direction.

A40. Des exemples de procédures d'audit possibles pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes, y compris ceux qui illustrent la prise en compte d'un facteur d'imprévisibilité, sont donnés en Annexe 2. Cette Annexe inclut des exemples de réponses à l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives résultant de la communication d'informations financières mensongères, y compris la communication de telles informations provenant de la comptabilisation des produits, ainsi que du détournement d'actifs.

Procédures d'audit en réponse aux risques relatifs au contournement des contrôles par la direction

Ecritures comptables et autres ajustements (Voir par. 32(a))

A41. Les anomalies significatives provenant de fraudes contenues dans les états financiers impliquent fréquemment des manipulations dans le processus d'élaboration de l'information financière dues à l'enregistrement d'écritures comptables inappropriées ou non autorisées. Ceci peut survenir tout au long de l'année ou en fin de période, ou résulter d'ajustements faits directement dans les états financiers par la direction et qui ne sont pas le résultat d'écritures comptables, tels que ceux résultant d'ajustements ou de reclassements de consolidation.

A42. De plus, la prise en compte par l'auditeur des risques d'anomalies significatives associés à un contournement inapproprié des contrôles sur les écritures comptables est importante dès lors que les traitements et les contrôles automatisés peuvent réduire le risque d'erreurs commises par inadvertance mais pas le risque que des personnes puissent de manière inappropriée contourner ces traitements automatisés, par exemple en modifiant les montants enregistrés automatiquement au grand livre ou dans le système d'élaboration de l'information financière. Par ailleurs, lorsqu'un système informatique est utilisé pour transférer automatiquement des informations, il peut n'exister que peu de traces, voire aucune trace, d'une telle intervention dans les systèmes d'information.

A43. Lors de l'identification et de la sélection des écritures comptables et autres ajustements à des fins de tests, et afin de déterminer la méthode appropriée pour examiner les documents les justifiant, les facteurs suivants sont pertinents :

- *l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes* – la présence de facteurs de risques de fraudes et les autres informations recueillies dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes peut aider l'auditeur à identifier les types d'écritures comptables et les autres ajustements qu'il convient de sélectionner dans un but de contrôle ;

- *les contrôles mis en œuvre sur les écritures comptables et les autres ajustements* – des contrôles effectifs sur la préparation et la passation des écritures comptables et des autres ajustements peuvent réduire l'étendue des contrôles de substance nécessaires, à condition que l'auditeur ait testé par ailleurs l'efficacité des contrôles ;

- *le processus d'élaboration de l'information financière et la nature des éléments probants pouvant être recueillis* – dans beaucoup d'entités, le traitement routinier des opérations comporte des tâches et des procédures à la fois manuelles et automatisées. De la même façon, l'enregistrement comptable des écritures et des autres ajustements peut comporter des procédures et des contrôles à la fois manuels et automatisés. Lorsque l'informatique est utilisée dans le processus d'élaboration de l'information financière, les écritures comptables et les autres ajustements peuvent être matérialisés seulement sous forme électronique ;

- *les caractéristiques d'écritures comptables ou d'autres ajustements mensongers* – des écritures comptables ou autres ajustements inappropriés ont souvent des

caractéristiques uniques et très particulières. Ces caractéristiques peuvent concerner des écritures (a) enregistrées dans des comptes sans lien entre eux, ou dans des comptes atypiques ou rarement utilisés, (b) initiées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures, (c) comptabilisées en fin de période ou post-clôture avec peu ou pas d'explications ou de description, (d) passées sans numéro de comptes soit avant, soit au cours de, l'établissement des états financiers et, (e) contenant des chiffres ronds ou se terminant invariablement par les mêmes chiffres ;

- *la nature et la complexité des comptes* – des écritures comptables ou ajustements inappropriés peuvent être enregistrés dans des comptes qui (a) comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle, (b) contiennent des estimations comptables et des écritures de clôture importantes, (c) ont été sujets à des anomalies dans le passé, (d) n'ont pas été rapprochés en temps voulu ou comportent des différences non expliquées, (e) incluent des transactions intra-groupe, ou (f) sont associés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalies significatives provenant de fraudes. Dans les audits d'entités ayant plusieurs établissements ou composants, la nécessité de sélectionner des écritures comptables dans plusieurs des sites est également prise en compte ;

- *les écritures comptables ou autres ajustements enregistrés en dehors du cours normal de l'activité* – des écritures comptables non courantes peuvent ne pas être soumises au même niveau de contrôle interne que les écritures comptables courantes enregistrant des opérations telles que les ventes, les achats et les règlements mensuels.

A44. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests à effectuer sur les écritures comptables et les autres ajustements. Cependant, en raison du fait que les écritures comptables et les autres ajustements de nature mensongère sont souvent enregistrés en fin de période comptable, le paragraphe 32(a)(ii) requiert de l'auditeur de sélectionner des écritures comptables et autres ajustements comptabilisés à cette date. De plus, du fait que des anomalies significatives provenant de fraudes contenues dans les états financiers peuvent survenir tout au long de la période et peuvent résulter d'efforts intensifs pour dissimuler la façon dont la fraude est perpétrée, le paragraphe 32(a)(iii) requiert de l'auditeur de s'interroger sur la nécessité d'également procéder à des tests sur les écritures comptables et les autres ajustements comptabilisés tout au long de la période.

Estimations comptables (Voir par. 32(b))

A45. L'établissement des états financiers requiert de la direction d'exercer un certain nombre de jugements et d'hypothèses qui influencent les estimations comptables significatives et d'assurer le suivi régulier du caractère raisonnable de telles estimations. La présentation d'informations financières mensongères résulte fréquemment d'anomalies délibérées dans les estimations comptables. Ceci peut être perpétré, par exemple en sous-évaluant ou en surévaluant systématiquement toutes les provisions ou les réserves dans le but soit de lisser les résultats sur une période de deux exercices ou plus, soit d'atteindre un niveau fixé de résultats afin d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation de la performance et de la rentabilité de l'entité.

A46. L'objectif de la revue rétrospective des jugements exercés par la direction et des hypothèses retenues relatifs aux estimations comptables significatives incluses dans les états financiers de l'exercice précédent est de déterminer s'il existe des indices montrant que l'information a pu être biaisée par la direction. Cette revue n'a pas pour but de remettre en cause le jugement professionnel exercé par l'auditeur lors de l'exercice précédent qui était fondé sur les informations disponibles à l'époque.

A47. Une revue rétrospective est également exigée par la Norme ISA 540[19]. Cette revue est menée en tant que procédure d'évaluation des risques pour recueillir des informations concernant l'efficacité du processus d'évaluation suivi par la direction lors de la période précédente, des éléments probants sur les réalisations ou, le cas échéant, la révision ultérieure des estimations comptables de la période précédente qui sont pertinentes pour déterminer les estimations comptables de la période en cours, et des éléments probants concernant des sujets, tels que le degré d'incertitude attachée à l'évaluation, sur lesquels il peut être requis de fournir des informations dans les états financiers. En pratique, la revue par l'auditeur des jugements et hypothèses de la direction qui peuvent être biaisés et engendrer un risque d'anomalies significatives provenant de fraude en application de cette Norme ISA, peut être menée en même temps que la revue exigée par la Norme ISA 540.

Logique économique de transactions importantes (Voir par. 32(c))

A48. Les indices qui peuvent suggérer que des transactions importantes n'entrant pas dans le cadre de l'activité courante de l'entité, ou apparaissant autrement inhabituelles, ont été conclues dans le but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler des détournements d'actifs comprennent :

- la forme exagérément complexe des transactions (par exemple : une transaction impliquant de multiples entités au sein d'un groupe ou avec de multiples tiers non liés) ;
- la situation où la direction n'a pas débattu de la nature et de la comptabilisation de ces transactions avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et où une documentation adéquate est absente ;
- l'accent mis par la direction sur la recherche d'un traitement comptable particulier de la transaction plutôt que sur un traitement traduisant sa substance économique ;
- des transactions avec des parties liées non consolidées, y compris des entités *ad hoc,* qui n'ont pas été revues ou approuvées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- des transactions impliquant des parties liées jusqu'à présent inconnues, ou des tiers qui n'ont ni la compétence, ni la surface financière pour exécuter l'opération sans le soutien de l'entité auditée.

[19] Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant », paragraphe 9.

Evaluation des éléments probants (Voir par. 34–37)

A49. La Norme ISA 330 requiert de l'auditeur, sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, d'apprécier si l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée[20]. Cette évaluation est avant tout qualitative et fondée sur le jugement professionnel de l'auditeur. Elle peut lui apporter un éclairage supplémentaire sur les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et sur l'éventuelle nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou différentes. L'Annexe 3 comporte des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité de fraudes.

Procédures analytiques réalisées lors de la revue d'ensemble à la fin de l'audit des états financiers (Voir par. 34)

A50. Déterminer quelles tendances et relations particulières sont susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes requiert l'exercice d'un jugement professionnel. Des corrélations inhabituelles entre les produits et le résultat en fin de période requièrent une attention particulière. Celles-ci peuvent concerner, par exemple, des montants de résultat tout à fait inhabituels et importants enregistrés au cours des dernières semaines de la période ou des transactions inhabituelles, ou encore des résultats qui sont incohérents avec l'évolution des flux de trésorerie provenant des opérations.

Prise en compte des anomalies identifiées (Voir par. 35–37)

A51. Dès lors qu'une fraude implique une incitation ou une pression à la perpétrer, ou une occasion perceptible de la perpétrer, ou sa justification possible, il est peu probable qu'un cas de fraude soit isolé. Ainsi, par exemple, des anomalies nombreuses dans un site particulier, quand bien même l'effet cumulé n'est pas significatif, peuvent constituer l'indice d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

A52. Les conséquences d'une fraude identifiée dépendent des circonstances. Par exemple, une fraude qui par ailleurs est insignifiante peut devenir importante si elle implique la direction au plus haut niveau. Dans de telles circonstances, la fiabilité des éléments recueillis précédemment peut être remise en cause, dès lors qu'il peut exister un doute sur l'exhaustivité et la sincérité des déclarations obtenues, ainsi que sur l'authenticité des enregistrements et des documents comptables. Il peut également exister une possibilité de collusion impliquant des employés, la direction ou des tiers.

A53. La Norme ISA 450[21] et la Norme ISA 700[22] définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application relatives à l'évaluation et au traitement des anomalies et leur incidence sur l'opinion de l'auditeur dans son rapport d'audit.

Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission (Voir par. 38)

A54. Des exemples de situations exceptionnelles qui peuvent remettre en cause la possibilité pour l'auditeur de poursuivre sa mission d'audit sont donnés ci-après :

---

[20] Norme ISA 330, paragraphe 25.

[21] Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit ».

[22] Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ».

- l'entité ne prend pas les mesures appropriées que l'auditeur considère comme nécessaires pour remédier à la fraude, même si celle-ci n'est pas significative au regard des états financiers ;
- l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et les conclusions des contrôles effectués révèlent un risque important de fraudes significatives et diffuses ; ou
- l'auditeur a des doutes sérieux sur la compétence ou l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A55. Compte tenu de la diversité des situations qui peuvent se rencontrer, il n'est pas possible de décrire tous les cas où la décision de l'auditeur de se démettre de la mission se justifie. Cette décision est influencée par des facteurs tels que les effets de la participation à la fraude d'un membre de la direction ou d'une des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (ce qui peut affecter la fiabilité des déclarations de la direction), ainsi que les conséquences pour l'auditeur de l'association dans le futur de son nom avec l'entité.

A56. Dans de telles circonstances, l'auditeur a des obligations professionnelles et légales qui peuvent varier d'un pays à l'autre. Dans certains pays, par exemple, il peut être habilité à, ou tenu de, faire une déclaration ou rendre compte à la, ou aux, personne(s) l'ayant nommé, ou dans certains cas, aux autorités de contrôle. Etant donné la nature exceptionnelle de ces situations et la nécessité de prendre en compte les obligations légales qui leur sont liées, l'auditeur peut considérer approprié de demander un avis juridique quand il décide de démissionner et pour déterminer la façon la plus appropriée de le faire, y compris la possibilité de communiquer sa décision aux actionnaires, aux autorités de contrôle ou à d'autres[23].

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A57. Dans bien des cas dans le secteur public, le choix de se retirer de la mission peut ne pas être possible pour l'auditeur à cause de la nature du mandat ou de considérations d'intérêt public.

Déclarations de la direction (Voir par. 39)

A58. La Norme ISA 580[24] définit les diligences requises et fournit les modalités d'application concernant l'obtention de déclarations appropriées de la part de la direction et, quand il est opportun, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre de l'audit. En plus d'acter le fait d'avoir rempli leur responsabilité dans la préparation des états financiers, il est important que, quelle que soit la taille de l'entité, la direction et, quand il est opportun, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, actent également de leur responsabilité dans la conception du contrôle interne, sa mise en œuvre et son suivi dans le but de prévenir et de détecter la fraude.

A59. Du fait de la nature même de la fraude et de la difficulté pour l'auditeur de détecter dans les états financiers les anomalies significatives provenant de fraudes, il est

[23] Le *Code d'Ethique des Professionnels Comptables de l'IESBA* fournit des modalités d'application relatives à la communication avec l'auditeur remplaçant un auditeur existant.

[24] Norme ISA 580, « Déclarations écrites ».

important que celui-ci obtienne des déclarations écrites de la direction et, quand il est opportun, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, lui confirmant qu'elle lui a bien communiqué :

(a) le résultat de son évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ; et

(b) les fraudes commises, suspectées ou alléguées affectant l'entité dont elle a eu connaissance.

Communications à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Communication à la direction (Voir par. 40)

A60. Lorsque l'auditeur a obtenu des éléments montrant l'existence ou la possibilité d'existence d'une fraude, il est important qu'il en informe la direction à un niveau hiérarchique approprié dès que possible, même si le fait relevé peut être considéré comme sans réelle importance (par exemple, un détournement de fonds mineur commis par un salarié de l'entité occupant un poste peu élevé dans la hiérarchie). La détermination du niveau hiérarchique approprié auquel il convient de communiquer le problème relève du jugement professionnel et dépend de facteurs tels que la probabilité de collusion et la nature et l'ampleur de la fraude suspectée. Généralement, le niveau hiérarchique approprié est l'échelon immédiatement supérieur à celui des personnes qui semblent être impliquées dans la fraude suspectée.

Communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 41)

A61. La communication de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être faite oralement ou par écrit. La Norme ISA 260 précise les facteurs que l'auditeur prend en compte pour déterminer s'il convient que la communication soit orale ou écrite[25]. Du fait de la nature et du caractère sensible d'une fraude mettant en cause les dirigeants au plus haut niveau, ou d'une fraude qui entraîne des anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur rend compte de ces faits dès que possible et peut s'interroger sur la nécessité de le faire également par écrit.

A62. Dans certains cas, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié d'informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une fraude qu'il a détectée impliquant des employés qui ne sont pas membres de la direction et qui n'engendre pas une anomalie significative. De la même façon, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent souhaiter être informées de tels faits. La manière de communiquer est facilitée si l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise se sont mis d'accord à un stade préliminaire de l'audit sur la nature et l'étendue de cette communication.

A63. Dans des circonstances exceptionnelles où l'auditeur a des doutes sur l'intégrité ou l'honnêteté de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut considérer approprié d'obtenir un avis juridique pour l'aider à décider des mesures appropriées qu'il convient de prendre.

[25] Norme ISA 260, paragraphe A38.

Autres questions relatives à la fraude (Voir par. 42)

A64. Les autres questions relatives à la fraude à discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre, par exemple :

- des interrogations sur la nature, l'étendue et la fréquence des évaluations faites par la direction des contrôles mis en place pour prévenir et détecter la fraude et le risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives ;
- le manquement de la direction à corriger de manière appropriée des faiblesses significatives du contrôle interne identifiées, ou de répondre par des mesures appropriées à une fraude identifiée ;
- l'évaluation que fait l'auditeur de l'environnement de contrôle de l'entité, y compris les questions relatives à la compétence et à l'intégrité de la direction ;
- les actions de la direction qui peuvent être révélatrices de faits indiquant la présentation d'informations financières mensongères, tels que le choix et l'application par la direction de méthodes comptables qui peuvent faire soupçonner une manipulation possible par la direction des résultats dans le but d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité ;
- des interrogations quant au caractère adéquat et à l'exhaustivité des autorisations données pour des opérations semblant ne pas entrer dans le cadre normal de l'activité.

Communications aux autorités de contrôle et de tutelle (Voir par. 43)

A65. La responsabilité professionnelle de l'auditeur de tenir confidentielle toute information sur son client peut l'empêcher de communiquer la fraude à des tiers à l'entité de ce client. Cependant, la responsabilité de l'auditeur sur le plan juridique varie d'un pays à l'autre et, dans certaines situations, la loi ou les tribunaux peuvent prévaloir sur le devoir de confidentialité. Dans certains pays, l'auditeur d'un établissement financier a une obligation légale de communiquer la survenance de fraudes aux autorités de contrôle. De même, dans d'autres pays, l'auditeur a le devoir de révéler les anomalies constatées aux autorités dans les cas où la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives nécessaires.

A66. L'auditeur peut considérer nécessaire d'obtenir un avis juridique pour déterminer les mesures appropriées qu'il convient de prendre en la circonstance, l'objectif étant de vérifier que ces mesures prennent en compte les différents aspects de l'intérêt du public au regard de la fraude identifiée.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A67. Dans le secteur public, les obligations concernant la révélation de la fraude, qu'elle ait été ou non révélée par l'audit, peuvent être sujettes à des dispositions particulières relevant du mandat d'audit ou de textes législatifs, réglementaires ou des autres instances.

Annexe 1

(Voir par. A25)

Exemples de facteurs de risques de fraudes

Les facteurs de risques de fraudes donnés dans cette Annexe sont des exemples de cas que peuvent rencontrer les auditeurs dans des situations très variées. Les exemples concernant les deux types de fraudes qui concernent l'auditeur que sont la présentation d'informations financières mensongères et le détournement d'actifs, sont présentés séparément. Pour chacun de ces types de fraudes, les facteurs de risques sont par ailleurs classés selon les trois conditions généralement présentes lorsque des anomalies significatives provenant de fraudes sont avérées : (a) incitations/pressions, (b) opportunités, et (c) comportement/justification. Bien que les facteurs de risques présentés ci-après couvrent un large éventail de situations, il ne s'agit que d'exemples ; en conséquence, l'auditeur peut identifier d'autres facteurs de risques ou des facteurs de risque différents. Tous les exemples cités ne sont pas applicables à toutes les situations rencontrées, et certains d'entre eux peuvent avoir plus ou moins d'importance selon la taille de l'entité, ses caractéristiques propres concernant la détention du capital, ou d'autres circonstances. De même, l'ordre dans lequel les exemples de facteurs de risques sont donnés ne présume en rien de leur importance ou de la fréquence de la survenance du risque.

Facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant d'informations financières mensongères

La liste ci-après donne des exemples de facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant d'informations financières mensongères :

Incitations/Pressions

La stabilité financière ou la rentabilité est affectée par les conditions de l'économie, du secteur d'activité ou du mode d'exploitation de l'entité, telles que (ou indiquées par) :

- un niveau élevé de concurrence ou la saturation du marché, accompagné d'une baisse des marges ;
- un niveau élevé de vulnérabilité dû à des changements rapides, tels que l'évolution de la technologie, l'obsolescence des produits, les taux d'intérêts ;
- une baisse importante de la demande des clients et une augmentation des faillites dans le secteur d'activité ou l'économie en général ;
- des pertes d'exploitation faisant craindre un dépôt de bilan, une fermeture ou une offre publique hostile ;
- des flux de trésorerie opérationnels négatifs récurrents ou l'incapacité à générer des flux de trésorerie opérationnels quand bien même l'entité dégage un résultat positif et des résultats nets en croissance ;
- une croissance rapide ou une rentabilité anormale comparée notamment à celle des autres entreprises du même secteur ;
- des nouvelles règles comptables, législatives ou réglementaires.

Pression excessive sur la direction pour atteindre des objectifs exigés ou attendus des tiers, pour des raisons telles que :

- une rentabilité ou un niveau d'activité attendus par les analystes financiers, les investisseurs institutionnels, les créditeurs importants ou d'autres tiers (en particulier si ces attentes sont indûment agressives ou irréalistes), y compris les attentes créées par la direction, par exemple par des communiqués de presse ou des messages dans les rapports annuels exagérément optimistes ;

- le besoin d'obtenir du financement supplémentaire par emprunts ou en fonds propres pour rester compétitif, y compris pour financer des projets importants de recherche et de développement ou des investissements ;

- la faible marge de manœuvre pour faire face à des obligations relatives à la cotation en bourse, au remboursement de la dette ou aux autres obligations relatives au respect des clauses des emprunts ;

- la crainte d'effets négatifs perçus ou réels de la publication de mauvais résultats financiers sur des opérations importantes en cours, telles que des regroupements d'entreprises ou des contrats à venir.

Informations disponibles faisant état d'une situation financière personnelle des dirigeants ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, altérée par les performances de l'entité et résultant du fait :

- d'intérêts financiers importants qu'ils possèdent dans l'entité ;

- qu'une part significative de leur rémunération (par exemple du fait de bonus, des stock-options, ou d'accords de rémunération différée) dépend des objectifs agressifs fixés au regard de la valeur de l'action, des résultats opérationnels, de la situation financière ou des cash-flows générés[1] ;

- de cautions personnelles données pour garantir les dettes de l'entité ;

- qu'il existe une pression excessive sur la direction ou les cadres opérationnels pour satisfaire des objectifs établis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris des plans d'incitation liés à des objectifs de ventes ou de profitabilité.

Opportunités

La nature du secteur d'activité ou des opérations menées par l'entité crée des occasions de présenter des informations financières mensongères en raison des faits suivants :

- des transactions importantes avec des parties liées qui n'entrent pas dans le cadre des opérations courantes, ou avec des parties liées non auditées ou auditées par un autre cabinet ;

---

1 Les plans d'incitation de la direction peuvent dépendre de la capacité à atteindre des objectifs liés uniquement à certains comptes ou certaines activités sélectionnées, bien que ces comptes ou activités ne soient pas significatifs pour l'entité prise dans son ensemble.

- une situation financière solide ou d'une position dominante dans un secteur d'activité permettant à l'entité de dicter ses règles et d'imposer ses conditions aux fournisseurs ou aux clients, ce qui peut entrainer des transactions anormales ou traitées en dehors des conditions normales du marché ;
- des actifs, passifs, revenus ou charges basés sur des estimations importantes qui résultent de jugements subjectifs difficiles à corroborer ou engendrent des incertitudes ;
- des opérations importantes, inhabituelles ou excessivement complexes, en particulier celles réalisées en fin de période qui posent le problème délicat de la prééminence de la substance sur la forme (« *substance over form* ») ;
- des opérations importantes réalisées à l'étranger ou menées au niveau international dans des pays où la pratique des affaires et les cultures sont différentes ;
- le recours à des intermédiaires que rien, au plan des affaires, ne justifie *a priori* ;
- des comptes en banque importants, ou des opérations liées à des filiales ou des succursales dans des paradis fiscaux que rien, au plan des affaires, ne justifie *a priori*.

Surveillance inefficace exercée sur la direction, illustrée par les faits suivants :

- direction entre les mains d'une seule personne ou dominée par un petit groupe de personnes (dans une entité autre qu'une entité d'un propriétaire-gérant), sans moyen de contrôles compensatoires ;
- inefficacité de la surveillance effectuée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur le processus d'élaboration de l'information financière et le contrôle interne.

Structure organisationnelle complexe ou changeant fréquemment, illustrée par les faits suivants :

- difficulté de comprendre l'organisation ou d'identifier les personnes qui ont le contrôle de l'entité ;
- structure organisationnelle extrêmement complexe impliquant des entités avec des formes juridiques non courantes ou des liens hiérarchiques de direction inhabituels ;
- niveau élevé de rotation des cadres supérieurs, des conseils juridiques ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Composantes du contrôle interne déficientes du fait :

- du suivi inadéquat des contrôles, y compris les contrôles automatisés et ceux touchant à l'élaboration de l'information financière intermédiaire (lorsque qu'une publication externe est requise) ;
- du niveau élevé de rotation des collaborateurs, ou de l'emploi de personnel comptable, d'auditeurs internes ou d'informaticiens inefficaces ;
- du système comptable et d'information inefficace, y compris les situations impliquant des faiblesses significatives du contrôle interne.

Comportement/Justification

- communication, mise en œuvre, promotion ou mise en application inefficace des valeurs ou des règles éthiques de l'entité par la direction, ou communication de valeurs et de règles éthiques inappropriées ;
- marques d'intérêt ou préoccupations excessives des dirigeants non concernés par les questions financières pour la sélection de méthodes comptables ou la détermination d'estimations significatives ;
- cas connus de violations des règles du marché financier ou d'autres textes législatifs ou réglementaires, ou poursuites à l'encontre de l'entité, de la direction au plus haut niveau ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise à la suite d'allégation de fraudes ou de non-respect de textes législatifs ou réglementaires ;
- préoccupation exagérée de la direction pour le maintien ou l'augmentation du cours des actions ou de la tendance bénéficiaire ;
- habitude de la direction à s'engager vis-à-vis des analystes financiers, des créditeurs et d'autres tiers, sur des prévisions agressives ou irréalistes ;
- manquement de la direction à remédier sans délai aux faiblesses significatives du contrôle interne identifiées ;
- volonté de la direction de recourir à des moyens inappropriés pour minimiser les résultats affichés pour des raisons fiscales ;
- mauvais moral au niveau le plus élevé de la direction ;
- propriétaire-dirigeant ne faisant aucune distinction entre les opérations de nature personnelle et celles de l'entité ;
- désaccord entre associés dans une entité fermée ;
- tentatives récurrentes de la direction de justifier de traitements comptables marginaux ou inappropriés en avançant qu'ils ne sont pas significatifs ;
- relations tendues entre la direction et l'auditeur en place ou l'auditeur précédent, ainsi que les faits suivants peuvent le révéler :
  - désaccords fréquents avec l'auditeur en place ou l'auditeur précédent sur des questions comptables, d'audit ou de présentation de l'information financière ;
  - demandes déraisonnables faites à l'auditeur, telles que contraintes de temps irréalistes pour achever l'audit ou l'émission de son rapport ;
  - restrictions imposées à l'auditeur limitant de façon inappropriée l'accès à certaines personnes ou à des informations, ou les possibilités de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
  - comportement dominateur de la direction dans ses relations avec l'auditeur, particulièrement pour tenter d'influencer les travaux d'audit, ou d'influencer le choix et le maintien du personnel assigné à la mission ou des personnes consultées dans le cadre de l'audit.

Facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant de détournements d'actifs

Les facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant de détournements d'actifs sont également classés selon les trois critères généralement présents lorsqu'une fraude a été commise : (a) incitations/pressions, (b) opportunités et (c) comportement/justification. Certains des facteurs de risques relatifs aux anomalies entraînant la présentation d'informations financières mensongères peuvent également être présents dans le cas de détournements d'actifs. Par exemple, une surveillance inefficace de la direction et d'autres faiblesses du contrôle interne peuvent être l'occasion soit d'une présentation d'informations financières mensongères, soit de détournements d'actifs. Les exemples qui suivent concernent les facteurs de risques relatifs aux détournements d'actifs.

Incitations/Pressions

Des engagements financiers personnels peuvent créer des pressions sur la direction ou les employés qui ont accès à la trésorerie ou aux autres actifs susceptibles de vol pouvant pousser ceux-ci à détourner ces actifs.

Des relations conflictuelles entre l'entité et les employés ayant accès à la trésorerie ou d'autres actifs susceptibles de vol peuvent motiver ces employés à détourner ces actifs. Des relations conflictuelles peuvent résulter :

- du licenciement annoncé ou attendu d'employés ;
- des changements récents ou attendus dans la rémunération du personnel ou les régimes de retraite ;
- de promotions internes, de la rémunération ou d'autres incitations financières en décalage par rapport aux attentes.

Opportunités

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître l'exposition des actifs à des détournements. Par exemple, les opportunités de détourner des actifs augmentent lorsque :

- des montants importants d'espèces sont en caisse ou manipulés ;
- des articles en stock sont petits en taille, mais importants en valeur ou très recherchés ;
- des actifs sont facilement monnayables, tels que des obligations au porteur, des diamants ou des microprocesseurs ;
- des immobilisations corporelles sont de petite taille, négociables ou ne portent pas l'identification claire de leur propriétaire.

Un contrôle interne insuffisant sur des actifs peut accroître le risque de détournement de ceux-ci. Un détournement d'actifs peut se produire dans des situations comme celles décrites ci-après :

- séparation des tâches ou contrôles indépendants inadéquats ;
- contrôle inadéquat des dépenses des dirigeants au plus haut niveau, tels que les frais de voyages ou autres remboursements de frais ;

- supervision inadéquate de la direction sur les employés responsables des actifs, par exemple supervision ou gestion inadéquate de sites éloignés ;
- sélection inadéquate du personnel qui aura accès aux actifs ;
- recensement et suivi inadéquat des actifs ;
- système d'autorisation et d'approbation des transactions inadéquat (par exemple des achats) ;
- système inadéquat de protection physique des espèces, des titres, des stocks ou des immobilisations corporelles ;
- absence de rapprochements exhaustifs et en temps voulu des actifs ;
- manque de documentation appropriée, en temps voulu, justifiant des opérations ; par exemple, sur les avoirs pour retours de marchandises ;
- non prise de vacances obligatoires par les employés assumant des fonctions vitales de contrôle ;
- connaissance insuffisante de l'informatique par les dirigeants, ce qui permet aux informaticiens de commettre des détournements ;
- contrôles d'accès aux traitements informatisés inadéquats, y compris les contrôles sur les états informatiques d'anomalies et leur revue.

Comportement/Justification

- indifférence au besoin de suivre ou de réduire les risques relatifs aux détournements d'actifs ;
- désintérêt pour le contrôle interne visant à pallier le détournement d'actifs, démontré en passant outre les contrôles en place ou en ne prenant pas d'action correctrice sur des faiblesses du contrôle interne identifiées ;
- comportement indiquant un mécontentement ou une insatisfaction vis-à-vis de l'entité ou de la façon dont elle traite ses employés ;
- changement d'attitude ou de style de vie qui peut indiquer qu'un détournement d'actif a été commis ;
- tolérance pour des petits vols sans importance.

Annexe 2

(Voir par. A40)

Exemples de procédures d'audit possibles en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

Les exemples qui suivent décrivent des procédures d'audit possibles afin de répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes résultant soit des informations financières mensongères soit des détournements d'actifs. Bien que ces procédures couvrent un large éventail de situations, elles ne sont que des exemples et, par voie de conséquence, peuvent ne pas être les plus appropriées, ni même nécessaires, dans chaque cas particulier. De même, l'ordre dans lequel elles sont données ne présume en rien de leur importance relative.

Prise en compte des risques au niveau des assertions

Les réponses spécifiques à apporter par l'auditeur suite à son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes varieront selon les types de facteurs de risques de fraudes, leur combinaison ou les circonstances identifiées, ainsi que selon les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et les assertions qui peuvent être concernées.

La liste suivante donne des exemples spécifiques de réponses répondant à ces risques :

- visite des sites ou mise en œuvre de certains tests par surprise ou de façon non planifiée. Par exemple, observation de la prise d'inventaire physique dans des sites pour lesquels l'auditeur n'avait pas annoncé sa visite, ou comptage de la caisse à une date particulière par surprise ;
- demande que la prise d'inventaire physique soit effectuée à la date de clôture ou à une date proche de la clôture pour réduire le risque de manipulation des mouvements entre la date de fin de comptage et la date de clôture ;
- modification de l'approche d'audit au cours de l'exercice. Par exemple, contact verbal avec les clients et les fournisseurs en complément des confirmations écrites adressées, envoi de demandes de confirmation à une personne spécifique à l'intérieur d'une organisation identifiée, ou recherche d'informations complémentaires ou de nature différente ;
- revue détaillée des écritures d'inventaire de fin de trimestre ou de fin d'exercice et examen de celles qui apparaissent inhabituelles quant à leur nature ou leur montant ;
- pour les transactions importantes ou inhabituelles, notamment celles qui se produisent à la clôture ou à une date proche de la clôture de l'exercice, examen de la possibilité qu'elles aient été réalisées avec des parties liées et investigation de leur source de financement ;
- mise en œuvre de contrôles analytiques de substance sur une base non agrégée. Par exemple, comparaison des ventes et du coût des ventes par site, par ligne de produits ou par mois avec les attentes de l'auditeur ;

- entretiens avec le personnel dont les tâches relèvent de domaines où un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes a été identifié, pour obtenir leur point de vue sur le risque et si, ou comment, des contrôles permettent d'y répondre ;

- lorsque d'autres auditeurs indépendants interviennent dans l'audit des états financiers d'une ou de plusieurs filiales, divisions ou succursales, entretiens avec ceux-ci sur l'étendue des travaux nécessaires pour répondre au risque évalué d'anomalies significatives provenant de fraudes relatives à des opérations ou à des activités entre ces composants ;

- lorsque le recours à un expert devient particulièrement important pour un poste des états financiers sur lequel le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes est évalué à un niveau élevé, mise en œuvre de procédures supplémentaires pour valider certaines ou toutes les hypothèses retenues par l'expert, les méthodes utilisées et les résultats, et apprécier le caractère raisonnable de ceux-ci, ou mandater un autre expert à cette fin ;

- mise en œuvre de procédures d'audit pour analyser des postes des états financiers d'ouverture précédemment audités afin de revoir comment certaines questions relatives à des estimations comptables faites à la clôture précédente, par exemple des estimations sur les retours de marchandises, se sont dénouées au cours de l'exercice contrôlé, à la lumière des informations actuellement disponibles ;

- mise en œuvre de procédures de vérification de comptes ou d'autres rapprochements préparés par l'entité, y compris ceux pouvant avoir été faits à des dates intermédiaires durant la période ;

- mise en œuvre de techniques assistées par ordinateur, telles que la recherche de données pour vérifier s'il existe des anomalies dans une population ;

- tests de la fiabilité des documents produits par l'informatique ou des transactions informatisées ;

- obtention d'éléments probants complémentaires de source externe à l'entité contrôlée.

Réponses spécifiques aux risques – Anomalies résultant d'informations financières mensongères

Des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères sont donnés ci-après :

Comptabilisation des produits

- mise en œuvre de procédures analytiques de substance sur les produits sur une base non agrégée ; par exemple, comparaison des produits par mois, par ligne de produits ou par division avec les périodes correspondantes de l'exercice précédent. L'utilisation de techniques assistées par ordinateur peut être utile pour identifier des opérations ou des corrélations inhabituelles ou inattendues par rapport aux produits ;

- confirmation auprès des clients de certaines clauses des contrats pertinentes et de l'absence d'accords parallèles, dès lors que le traitement comptable est souvent influencé par ces clauses ou ces avenants et que la base de certaines ristournes ou la période à laquelle elles se rapportent sont souvent mal justifiées dans la

documentation. Par exemple, les critères d'acceptation de la marchandise ou du service, les termes de livraison et de paiement, l'absence d'obligations après-vente futures ou courantes, le droit de retour de la marchandise, les garanties de reprise, ou encore les droits relatifs à l'annulation de la vente et le droit à remboursement, sont souvent des critères qu'il convient de prendre en compte dans ces situations ;

- demande d'informations auprès du personnel de ventes ou des commerciaux de l'entité, ou du conseil juridique interne, portant sur les ventes ou les expéditions proches de la date de clôture de la période, ainsi que sur leur connaissance des termes ou des conditions inhabituelles liés à ces transactions ;

- présence physique sur un ou plusieurs sites à la date de clôture pour observer les expéditions en cours ou sur le point d'être faites (ou pour observer les retours de marchandises en cours de traitement) et mise en œuvre de contrôles appropriés des procédures de césure des ventes et de l'inventaire entre les exercices ;

- dans le cas où les ventes sont saisies électroniquement, et traitées et enregistrées par des moyens informatiques, mise en œuvre de tests de procédures, pour déterminer si ces procédures permettent de s'assurer que les ventes sont effectives et correctement enregistrées.

Quantités en stock

- revue de la comptabilité d'inventaire de l'entité afin d'identifier les sites ou les articles qui nécessitent une attention particulière durant, ou après, le comptage physique de l'inventaire ;

- observation de la prise d'inventaire physique dans certains sites par surprise ou dans tous les sites le même jour ;

- comptage des quantités en stock à la date de clôture ou à une date proche de la clôture afin de réduire le risque de manipulations inappropriées durant la période entre la date de prise d'inventaire physique et la date de clôture ;

- contrôles plus approfondis durant l'observation physique de la prise d'inventaire physique, par exemple en examinant de manière plus rigoureuse le contenu d'articles emballés, la manière dont les marchandises sont empilées (sur des palettes par exemple) ou étiquetées, ainsi que la qualité (pureté, teneur, concentration) des produits liquides tels que des parfums ou des produits chimiques. Le recours à un expert peut être utile dans ces cas ;

- comparaison des quantités de la période avec celles des périodes précédentes par type ou catégorie d'inventaire, par site ou sur la base d'autres critères, ou encore comparaison des quantités comptées à l'inventaire avec l'inventaire permanent ;

- utilisation de techniques assistées par ordinateur pour procéder à des tests sur la compilation des quantités physiques comptées, par exemple pour trier les numéros d'étiquettes de comptages pour tester les contrôles sur ces dernières, ou trier par numéros de série d'article pour tester la possibilité d'omission ou de comptage en double.

Estimations de la direction

- recours à un expert pour obtenir une estimation indépendante aux fins de comparaison avec celle de la direction ;
- demande d'informations auprès de personnes extérieures à la direction ou au service comptable afin de corroborer la capacité de la direction et son intention de mener à bien des plans d'actions sous-tendant l'établissement des estimations.

Réponses spécifiques aux risques – Anomalies résultant de détournements d'actifs

Des circonstances différentes dicteront nécessairement des réponses différentes. Généralement, les contrôles d'audit à effectuer pour répondre à un risque évalué d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à des détournements d'actifs seront orientés sur certains soldes de comptes et flux d'opérations. Bien que les exemples de procédures donnés dans les deux catégories susmentionnées puissent permettre d'apporter des réponses dans ces circonstances, l'étendue des travaux d'audit sera en relation directe avec les informations spécifiques obtenues concernant le risque de détournements identifié.

Des exemples de réponses à l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives liées à des détournements d'actifs sont donnés ci-après :

- comptage des espèces en caisse à la date de clôture ou à une date proche ;
- demandes de confirmation directe auprès des clients des mouvements dans leur compte (y compris les avoirs émis, les retours de marchandises ainsi que les dates auxquelles les règlements ont été faits) pour la période contrôlée ;
- analyse du recouvrement de créances dépréciées ;
- analyse des ruptures de stock par site ou par type de produits ;
- comparaison des ratios-clés de stock avec ceux du secteur ;
- revue des documents justifiant de l'enregistrement de l'écart négatif d'inventaire dans la comptabilité d'inventaire permanent ;
- comparaison à l'aide de l'informatique de la liste des fournisseurs avec la liste des employés pour identifier des adresses ou des numéros de téléphone correspondants ;
- recherche informatique à partir des dossiers personnels des employés afin d'identifier des duplications d'adresses, de numéros d'employés ou d'identification fiscale ou de numéros de comptes bancaires ;
- revue des dossiers personnels des employés afin de détecter ceux qui contiennent peu ou pas d'indication d'un emploi réel, comme par exemple l'absence d'évaluation de leurs performances ;
- analyse des ristournes accordées et des retours de marchandises pour détecter des cas particuliers ou des tendances inhabituelles ;
- demande de confirmations des clauses spécifiques de contrats auprès des tiers ;

- obtention d'éléments justifiant de l'exécution des contrats conformément aux clauses prévues ;
- revue de la validité de dépenses importantes et inhabituelles ;
- examen de l'autorisation et de la valeur portée au bilan des prêts accordés aux dirigeants et à des parties liées ;
- appréciation du niveau et de la validité des notes de frais des dirigeants.

Annexe 3

(Voir par. A49)

Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

La liste ci-après donne des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes.

Déficiences dans la comptabilité, illustrées par :

- des opérations qui ne sont pas totalement enregistrées, pas enregistrées en temps voulu, ou enregistrées pour un montant erroné, dans la mauvaise période, au mauvais compte ou en contradiction avec la politique de l'entité ;
- des soldes de comptes ou d'opérations non justifiés ou non autorisés ;
- des ajustements de dernière minute qui affectent les résultats de manière significative ;
- le constat que les employés ont la possibilité d'accéder aux systèmes ou aux enregistrements comptables que leur responsabilité ne justifie pas ;
- des affirmations ou des plaintes auprès de l'auditeur concernant des fraudes alléguées.

Justifications contradictoires ou manquantes, telles que :

- de la documentation manquante ;
- des documents qui semblent avoir été altérés ;
- l'absence de documents autres que des photocopies ou des états informatiques alors que l'on s'attend à trouver les documents originaux ;
- des montants importants en rapprochement non expliqués ;
- des variations inhabituelles dans les postes du bilan, ou des variations importantes dans les tendances constatées ou dans les ratios ou les corrélations de bilan ou de compte de résultats, par exemple des comptes clients qui augmentent plus rapidement que les produits d'exploitation ;
- des réponses incohérentes, vagues ou peu plausibles de la part de la direction ou des employés aux demandes de renseignements formulées ou résultant des procédures analytiques ;
- des différences inhabituelles entre la comptabilité de l'entité et les réponses reçues aux demandes de confirmations externes ;
- de nombreux mouvements au crédit ou d'autres ajustements en nombre important enregistrés dans les comptes de créances ;
- des différences inexpliquées ou expliquées de façon inadéquate entre la comptabilité auxiliaire clients et le compte collectif du grand livre, ou entre les relevés de comptes clients et la comptabilité auxiliaire clients ;

- des chèques compensés manquants ou inexistants dans les cas où les chèques compensés sont retournés à l'entité avec les relevés de banque ;
- l'absence de stocks ou d'actifs physiques d'importance ;
- la non disponibilité ou l'absence d'états informatiques, contraire à la pratique ou à la politique de conservation des enregistrements définies par l'entité ;
- un plus faible taux de réponse aux demandes de confirmations externes que celui attendu ou, au contraire, un taux bien plus élevé ;
- l'incapacité à produire la documentation relative au développement de systèmes-clés et aux tests portant sur les modifications apportées aux programmes au cours de l'exercice de mise en place de ces systèmes ou de leurs modifications.

Relations problématiques ou inhabituelles entre l'auditeur et la direction, y compris :

- le refus de donner accès à la comptabilité, aux sites et à certains employés, clients, fournisseurs ou autres tiers desquels des éléments probants pourraient être obtenus ;
- la pression excessive, en termes de délai, mise par la direction pour résoudre des questions complexes ou des sujets contentieux ;
- des plaintes de la direction concernant la façon dont l'audit se déroule, ou l'intimidation exercée par la direction sur les membres de l'équipe affectée à la mission, notamment lors de l'appréciation critique par l'auditeur de la validité d'éléments probants ou dans le cadre de la résolution de désaccords potentiels avec la direction ;
- le retard inhabituel mis par l'entité pour fournir les informations demandées ;
- la réticence de la direction à faciliter l'accès de l'auditeur aux fichiers informatiques clés dans le but de procéder à des tests à l'aide de techniques assistées par ordinateur ;
- le refus de donner accès aux principales installations informatiques au personnel informatique clé, y compris le personnel chargé de la sécurité de l'exploitation et du développement de systèmes ;
- la réticence de la direction à amender ou à réviser les informations fournies dans les états financiers pour les rendre plus complètes ou plus explicites ;
- la réticence de la direction à entreprendre des actions en temps voulu liées aux faiblesses du contrôle interne identifiées.

D'autres aspects peuvent inclure :

- la réticence de la direction à permettre à l'auditeur de s'entretenir hors de sa présence avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- des politiques comptables qui paraissent s'écarter des pratiques du secteur ;
- des modifications fréquentes dans les estimations comptables qui ne semblent pas résulter de changements dans les circonstances ;

- la tolérance du non-respect du code de conduite de l'entité.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 250

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur de prendre en considération les textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers. Cette norme ISA ne s'applique pas aux autres missions d'assurance dans lesquelles l'auditeur est expressément chargé de vérifier et de produire un rapport distinct sur le respect de textes législatifs ou réglementaires spécifiques.

Incidence des textes législatifs et réglementaires

2. L'incidence sur les états financiers des textes législatifs et réglementaires varie considérablement. Les textes législatifs et réglementaires auxquels est assujettie une entité constituent le cadre légal et réglementaire. Les dispositions de certains textes législatifs ou réglementaires ont une incidence directe sur les états financiers d'une entité en ce qu'elles fixent des règles relatives à la détermination des données chiffrées enregistrées dans les états financiers et des informations fournies dans ceux-ci. D'autres textes législatifs ou réglementaires prévoient les obligations de la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer son activité, mais n'ont pas d'incidence directe sur ses états financiers. Certaines entités exercent leurs activités dans des secteurs très réglementés (par exemple les banques ou les sociétés de l'industrie chimique). D'autres sont soumises seulement aux nombreux textes législatifs et réglementaires qui régissent la conduite des affaires en général (tels que ceux concernant l'hygiène et la sécurité des locaux, ou l'égalité des chances dans l'emploi). Le non-respect des textes législatifs et réglementaires peut conduire à des amendes, à des litiges ou à d'autres conséquences pour l'entité qui peuvent avoir une incidence significative sur ses états financiers.

Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. A1–A2)

3. Il incombe à la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites en conformité avec les dispositions des textes législatifs et réglementaires, y compris celles qui fixent des règles relatives à la détermination des données chiffrées et des informations fournies dans les états financiers d'une entité.

Responsabilité de l'auditeur

4. Les diligences requises par cette Norme ISA sont destinées à aider l'auditeur à identifier les anomalies significatives dans les états financiers résultant du non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, il ne peut être tenu pour responsable de prévenir le non-respect de ces textes et l'on ne peut attendre de lui qu'il détecte les cas de non-respect de tous ces textes.

5. Il incombe à l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs[1]. Lorsqu'il effectue un audit d'états financiers, l'auditeur prend en compte le cadre légal et réglementaire applicable. En raison des limites

[1] Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe 5.

inhérentes à un audit, il subsiste inévitablement un risque que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA[2]. Dans le contexte des textes législatifs et réglementaires, les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont accrues pour des raisons telles que :

- l'existence de nombreux textes législatifs et réglementaires, touchant principalement aux aspects opérationnels d'une entité, qui généralement n'ont pas d'incidence sur les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes d'information de l'entité relatifs à l'élaboration de l'information financière ;
- le non-respect de textes peut impliquer des actes visant à dissimuler, par exemple, la collusion, l'établissement de faux, la non comptabilisation délibérée d'opérations, le contournement des contrôles par la direction, ou les fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur ;
- seul un tribunal peut déterminer, en dernier ressort, si un acte donné constitue un cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire.

En règle générale, plus le cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire est éloigné dans le temps par rapport aux événements et aux opérations reflétées dans les états financiers, moins il est probable que l'auditeur en ait connaissance ou qu'il puisse identifier qu'il s'agit d'un cas de non-respect des textes.

6. Cette Norme ISA distingue les obligations de l'auditeur quant au respect des textes législatifs et réglementaires, en deux catégories différentes :

    (a) les dispositions des textes législatifs et réglementaires, telles que celles ayant trait à la fiscalité et aux retraites par exemple, dont il est généralement admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées dans les états financiers et sur l'information fournie dans ceux-ci (voir paragraphe 13) ; et

    (b) les autres textes législatifs et réglementaires qui n'ont pas d'incidence directe sur la détermination des données chiffrées enregistrées dans les états financiers et de l'information fournie dans ceux-ci, mais dont le respect peut être essentiel pour certains des aspects opérationnels de l'activité, ou pour qu'une entité soit à même de poursuivre ses activités, ou encore pour éviter de lourdes pénalités (par exemple le respect des termes d'un accord de licence, de ratios de solvabilité, ou de la réglementation sur l'environnement) ; le non-respect de tels textes législatifs et réglementaires peut en conséquence avoir une incidence significative sur les états financiers (voir paragraphe 14).

7. Dans cette Norme ISA, des diligences requises sont définies pour chacune des catégories de textes législatifs et réglementaires mentionnées ci-dessus. Pour la catégorie identifiée au paragraphe 6(a), l'auditeur a l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires. Pour celle mentionnée au paragraphe 6(b), la

---

2 Norme ISA 200, paragraphe A38.

responsabilité de l'auditeur se limite à la mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques visant à identifier les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers.

8. L'auditeur est tenu aux termes de cette Norme ISA de rester attentif quant à la possibilité que d'autres procédures d'audit qu'il met en œuvre dans le but de se forger une opinion sur les états financiers puissent lui révéler des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes. L'exercice d'un esprit critique tout au long de l'audit, comme l'exige la Norme ISA 200[3], est important dans ce contexte, compte tenu du volume de textes législatifs et réglementaires qui affectent une entité.

Date d'entrée en vigueur

9. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

10. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

(a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires dont il est admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées et l'information fournie dans les états financiers ;

(b) mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques visant à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers ; et

(c) apporter une réponse appropriée aux cas avérés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés au cours de l'audit.

Définition

11. Pour les besoins de cette Norme ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

Non-respect des textes – Le fait que l'entité a omis ou a commis des actes, intentionnels ou non intentionnels, qui enfreignent des textes législatifs ou réglementaires en vigueur. De tels actes englobent les opérations conclues par l'entité, en son nom propre ou pour son compte, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les employés. Le non-respect des textes n'inclut pas les fautes personnelles (sans lien avec les activités opérationnelles de l'entité), commises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les employés de l'entité.

---

[3] Norme ISA 200, paragraphe 15.

Diligences requises

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

12. Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, conformément à la Norme ISA 315[4], l'auditeur doit acquérir une connaissance générale :

    (a) du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et de l'industrie ou du secteur d'activité dans lequel elle opère ; et

    (b) de la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. (Voir par. A7)

13. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées et de l'information fournie dans les états financiers. (Voir par. A8)

14. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit suivantes visant à faciliter l'identification des cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui sont susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers : (Voir par. A9–A10)

    (a) s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, du respect par l'entité de ces textes législatifs et réglementaires ; et

    (b) examiner la correspondance, si elle existe, avec les autorités délivrant les licences d'exploitation ou avec les autorités de contrôle.

15. Au cours de l'audit, l'auditeur doit rester attentif quant à la possibilité que d'autres procédures d'audit réalisées l'amènent à relever des cas de non-respect, avérés ou suspectés, des textes législatifs et réglementaires. (Voir par. A11)

16. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers, lui ont été signalés. (Voir par. A12)

17. En l'absence de cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs ou réglementaires, l'auditeur n'est pas tenu de réaliser des procédures d'audit concernant le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, autres que celles énoncées aux paragraphes 12 à 16.

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

18. Lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à un cas de non-respect avéré ou suspecté des textes législatifs et réglementaires, il doit : (Voir par. A13)

---

[4] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 11.

(a) acquérir la connaissance de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu ; et

(b) obtenir des informations complémentaires afin d'évaluer l'incidence possible sur les états financiers. (Voir par. A14)

19. Lorsque l'auditeur suspecte qu'un cas de non-respect des textes puisse exister, il doit s'entretenir de cette question avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Si la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ne donnent pas d'informations suffisantes pour justifier du fait que l'entité s'est conformée aux textes législatifs et réglementaires et si, selon le jugement de l'auditeur, l'incidence de ce cas suspecté de non-respect des textes peut être significative au regard des états financiers, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. (Voir par. A15–A16)

20. Lorsque des informations suffisantes ne peuvent pas être obtenues sur un cas suspecté de non-respect des textes, l'auditeur doit évaluer l'incidence de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion d'audit.

21. L'auditeur doit apprécier les conséquences du non-respect des textes sur d'autres aspects de l'audit, y compris sur son évaluation des risques et sur la fiabilité des déclarations écrites obtenues, et prendre les mesures appropriées. (Voir par. A17–A18)

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Communication des cas de non-respect des textes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

22. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité et, par voie de conséquence, ne soient au courant des questions touchant à des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes que l'auditeur leur a déjà communiqués[5], il doit communiquer à ces personnes les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qu'il a relevés au cours de l'audit, sauf dans les situations où ces questions sont manifestement sans conséquence.

23. Lorsque l'auditeur, selon son propre jugement, considère que le non-respect des textes visé au paragraphe 22 est délibéré et significatif, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible.

24. Si l'auditeur suspecte que la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans le non-respect des textes, il doit en informer l'autorité supérieure directe au sein de l'entité, si elle existe, par exemple un comité d'audit ou le conseil de surveillance. Lorsqu'il n'existe pas d'autorité supérieure, ou si l'auditeur considère que sa communication peut rester sans effet ou n'est pas certain de la personne à qui communiquer, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique.

---

[5] Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

Communication des cas de non-respect des textes dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers

25. Lorsque l'auditeur conclut que le non-respect des textes a une incidence significative sur les états financiers, et que cette question n'a pas été correctement relatée dans ces derniers, il doit, conformément à la Norme ISA 705, exprimer une opinion avec réserve, ou une opinion défavorable, sur les états financiers[6].

26. Lorsque la direction, ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, empêchent l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre d'apprécier si des cas de non-respect des textes qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers se sont produits, ou sont susceptibles de s'être produits, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve, ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, au motif d'une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit, conformément à la Norme ISA 705.

27. Si l'auditeur n'est pas en mesure de déterminer si des cas de non-respect des textes se sont produits du fait des limitations à l'étendue de ses travaux imposées par les circonstances et non par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il doit en apprécier l'incidence sur son opinion d'audit, conformément à la Norme ISA 705.

Communication des cas de non-respect des textes aux autorités régulatrices et de contrôle

28. Lorsque l'auditeur a identifié ou suspecte des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, il doit déterminer s'il a l'obligation de signaler ces cas de non-respect identifiés ou suspectés des textes à des tiers à l'entité. (Voir par. A19–A20)

Documentation

29. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires ainsi que le résultat des entretiens qu'il a eus avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et avec des tiers à l'entité[7]. (Voir par. A21)

***

Modalités d'applications et autres informations explicatives

Responsabilités quant au respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. 3)

A1. La direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a la responsabilité de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites en conformité avec les textes législatifs et réglementaires. Ces textes peuvent avoir une incidence sur les états financiers d'une entité de différentes manières : par exemple, ils peuvent plus précisément affecter des informations spécifiques que

[6] Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphes 7-8.

[7] Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et paragraphe A6.

l'entité a l'obligation de fournir dans ses états financiers ou prescrire un référentiel comptable à appliquer. Ils peuvent aussi conférer des droits et obligations à l'entité, dont certains seront reflétés dans ses états financiers. En outre, les textes législatifs et réglementaires peuvent infliger des pénalités en cas de non-respect des textes.

A2. La liste suivante donne des exemples de politiques et procédures qu'une entité peut mettre en œuvre pour contribuer à la prévention et à la détection des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires :

- suivi des obligations légales et mise en place de procédures ayant pour but de s'assurer que ces obligations sont satisfaites ;
- définition et mise en œuvre de systèmes appropriés de contrôle interne ;
- rédaction, communication et suivi d'un code de bonne conduite ;
- contrôle de la formation correcte des employés et de leur compréhension du code de bonne conduite ;
- suivi de l'application du code de bonne conduite et mise en place de mesures appropriées pour sanctionner le personnel qui l'enfreint ;
- recrutement de conseils juridiques pour aider au suivi du respect des obligations légales ;
- tenue à jour d'un recueil des textes législatifs et réglementaires importants auxquels l'entité est soumise dans son secteur d'activité et enregistrement des réclamations reçues.

Dans des entités plus importantes, ces politiques et procédures peuvent être complétées en assignant des responsabilités spécifiques :

- à un service d'audit interne ;
- à un comité d'audit ;
- à un service de suivi du respect des textes.

Responsabilité de l'auditeur

A3. Le non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires peut entraîner une anomalie significative dans les états financiers. La détection de cas de non-respect des textes, quel qu'en soit le caractère significatif, peut affecter d'autres aspects de l'audit, y compris, par exemple, l'appréciation de l'auditeur sur l'intégrité de la direction ou des employés.

A4. Le fait de savoir si un acte constitue un cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires est une question d'ordre juridique qui ne relève généralement pas de la compétence professionnelle de l'auditeur. Néanmoins, sa formation, son expérience et sa connaissance de l'entité et de l'industrie, ou de son secteur d'activité, peuvent lui fournir une base pour apprécier si certains actes, portés à son attention, peuvent constituer des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires.

A5. En application d'obligations légales spécifiques, l'auditeur peut être tenu de signaler expressément, dans le cadre de l'audit des états financiers, le fait que l'entité s'est conformée à certaines dispositions des textes législatifs ou réglementaires. Dans ces cas, la Norme ISA 700[8] ou la Norme ISA 800[9] traitent de la façon de rendre compte de ces obligations dans son rapport d'audit. En outre, lorsqu'il existe des obligations légales spécifiques, il peut être nécessaire de prévoir dans le programme de travail des tests appropriés pour vérifier le respect de ces dispositions des textes législatifs et réglementaires.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A6. Dans le secteur public, des obligations additionnelles peuvent être imposées à l'auditeur concernant la prise en considération des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir trait à l'audit des états financiers ou qui peuvent couvrir d'autres aspects des opérations de l'entité.

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

Prise de connaissance du cadre légal et réglementaire (Voir par. 12)

A7. Pour acquérir une connaissance générale du cadre légal et réglementaire et de la façon dont l'entité s'y conforme, l'auditeur peut, par exemple :

- mettre à profit sa connaissance actuelle du secteur d'activité de l'entité, de la réglementation et d'autres facteurs externes ;
- mettre à jour sa connaissance des textes législatifs et réglementaires qui fixent précisément les règles pour déterminer les données chiffrées à enregistrer dans les états financiers et les informations à fournir dans ceux-ci ;
- s'enquérir auprès de la direction quant aux autres textes législatifs ou réglementaires dont il est attendu qu'ils aient un impact fondamental sur les opérations de l'entité ;
- s'enquérir auprès de la direction des politiques et des procédures mises en place pour s'assurer du respect des textes législatifs et réglementaires ; et
- s'enquérir auprès de la direction des politiques et des procédures adoptées pour identifier, évaluer et enregistrer les réclamations provenant de litiges.

Textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives et de l'information fournie dans les états financiers (Voir par. 13)

A8. Certains textes législatifs et réglementaires sont en vigueur de longue date, connus de l'entité et de l'industrie ou de son secteur d'activité, et ont une conséquence sur les états financiers de l'entité (comme décrit dans le paragraphe 6(a)). Ces textes peuvent concerner, par exemple :

[8] Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphe 38.

[9] Norme ISA 800, « Aspects particuliers - Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier », paragraphe 11.

- la forme et le contenu des états financiers ;
- des problématiques spécifiques au secteur d'activité et propres à l'élaboration de l'information financière ;
- la manière de comptabiliser des opérations résultant d'un contrat avec l'administration ; ou
- le provisionnement ou la reconnaissance de la charge d'impôt sur les bénéfices ou des coûts en matière de retraite.

Certaines dispositions contenues dans ces textes législatifs et réglementaires peuvent directement concerner des assertions particulières contenues dans les états financiers (par exemple, le caractère exhaustif de la provision pour impôt sur les bénéfices), tandis que d'autres peuvent directement concerner les états financiers pris dans leur ensemble (par exemple, les états requis pour constituer un jeu complet d'états financiers). L'objectif de la diligence requise dans le paragraphe 13 est pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la détermination des données chiffrées enregistrées et de l'information fournie dans les états financiers en conformité avec les dispositions applicables de ces textes législatifs et réglementaires.

Le non-respect d'autres dispositions contenues dans ces textes législatifs et réglementaires et d'autres textes législatifs et réglementaires peut entraîner des amendes, des actions en justice ou d'autres conséquences pour l'entité, dont le coût peut avoir à être fourni dans les états financiers, mais n'est cependant pas considéré comme ayant une incidence directe sur ceux-ci, comme décrit au paragraphe 6(a).

Procédures à mettre en œuvre pour identifier des cas de non-respect des textes – Autres textes législatifs et réglementaires (Voir par. 14)

A9. Certains autres textes législatifs et réglementaires peuvent demander une attention particulière de la part de l'auditeur en raison du fait qu'ils ont un impact fondamental sur les activités de l'entité (comme décrit au paragraphe 6(b)). Le non-respect de ces textes ayant un impact fondamental sur les activités de l'entité peut entraîner une cessation de celles-ci, ou remettre en cause la continuité de l'exploitation. Par exemple, le non-respect des obligations prévues par une licence d'exploitation accordée à l'entité relative à la conduite de ses activités pourrait avoir un tel impact (par exemple, dans le cas d'une banque, le non-respect des obligations en matière de capital ou de placements). Il existe également de nombreux textes législatifs et réglementaires concernant principalement les aspects opérationnels d'une entité qui, généralement, n'affectent pas les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes d'information de l'entité relatifs à l'élaboration de l'information financière.

A10. Etant donné que les conséquences des autres textes législatifs et réglementaires sur l'élaboration de l'information financière peuvent varier en fonction de la nature des opérations de l'entité, les procédures d'audit requises par le paragraphe 14 ont pour objet de porter à l'attention de l'auditeur des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers.

Cas de non-respect des textes portés à l'attention de l'auditeur par d'autres procédures d'audit (Voir par. 15)

A11. Des procédures d'audit réalisées pour se forger une opinion sur les états financiers peuvent révéler à l'auditeur des cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires. De telles procédures d'audit peuvent comporter, par exemple :

- la lecture de procès-verbaux ;
- des demandes d'informations auprès de la direction et du conseil juridique interne ou externe à l'entité sur des actions en justice, des réclamations ou des avis d'impositions reçus ; et
- la mise en œuvre de contrôles de substance de détail sur des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies.

Déclarations écrites

A12. Parce que l'incidence sur les états financiers des textes législatifs et réglementaires peut varier considérablement, les déclarations écrites fournissent une information nécessaire sur la connaissance qu'a la direction de cas de non-respect identifiés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires, dont l'incidence peut être significative sur les états financiers. Toutefois, les déclarations écrites ne fournissent pas en soi un élément probant suffisant et approprié et, en conséquence, n'affectent pas la nature et l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur est tenu de recueillir[10].

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

Indication de non-respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. 18)

A13. L'existence des faits suivants dont l'auditeur aurait connaissance peut être l'indication d'un non-respect de textes législatifs et réglementaires :

- investigations par les organismes de contrôle ou les autorités gouvernementales, ou paiements d'amendes ou de pénalités ;
- règlements de services non spécifiés, ou prêts consentis à des consultants, à des parties liées, à des employés ou à des fonctionnaires ;
- commissions sur ventes, ou honoraires à des agents, apparaissant comme excessifs par rapport à ceux ordinairement versés par l'entité, ou dans son secteur d'activité, ou par rapport aux services rendus réellement ;
- achats effectués à des prix très supérieurs ou très inférieurs au marché ;
- paiements inhabituels en numéraire, achats réglés par des chèques au porteur ou transferts sur des comptes bancaires numérotés ;

[10] Norme ISA 580, « Déclarations écrites », paragraphe 4.

- transactions inhabituelles avec des sociétés domiciliées dans des paradis fiscaux ;
- paiements effectués pour des marchandises ou des services rendus dans un autre pays que celui d'origine des marchandises ou des services ;
- règlements effectués en l'absence de la documentation du contrôle des changes ;
- constat que le système d'information ne procure pas, de par sa conception ou fortuitement, une trace d'audit adéquate ou des éléments probants suffisants ;
- transactions non autorisées ou incorrectement comptabilisées ;
- commentaires négatifs dans les médias.

Questions pertinentes dans le cadre de l'évaluation par l'auditeur (Voir par. 18(b))

A 14. Les questions pertinentes dans le cadre de l'évaluation par l'auditeur des incidences potentielles sur les états financiers couvrent :

- les conséquences financières potentielles du non-respect des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers y compris, par exemple, la condamnation à des amendes, à des pénalités, ou à des dommages, la menace d'expropriation pesant sur les actifs, la cessation forcée d'activités, les litiges ;
- le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles requièrent ou non qu'une information soit fournie dans les états financiers ;
- le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles sont d'une importance telle qu'elles remettent en cause la présentation sincère des états financiers, voire qu'elles conduisent à la présentation d'états financiers trompeurs.

Procédures d'audit (Voir par. 19)

A15. L'auditeur peut s'entretenir avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ses constatations si ces personnes sont en mesure de fournir des éléments probants supplémentaires. Par exemple, l'auditeur peut ainsi confirmer que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise font la même analyse des faits et des circonstances relatifs aux opérations ou événements qui l'avait conduit à conclure à la possibilité du non-respect des textes législatifs et réglementaires.

A16. Lorsque la direction ou, selon le cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne lui fournissent pas une information suffisante montrant que l'entité se conforme réellement aux textes législatifs et réglementaires, l'auditeur peut considérer qu'il est opportun de consulter le conseil juridique interne ou externe à l'entité sur l'application des textes législatifs et réglementaires applicables en la circonstance, y compris sur la possibilité de fraudes, ainsi que sur les incidences éventuelles sur les états financiers. S'il juge qu'il n'est pas opportun de consulter le conseil juridique interne à l'entité, ou s'il n'est pas convaincu par l'avis de ce conseil, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié d'obtenir un avis de son propre conseil juridique sur le fait de savoir si l'entité est en contravention avec une loi ou une réglementation, sur

les conséquences juridiques éventuelles, y compris la possibilité d'une fraude, et sur les mesures, le cas échéant, qu'il pourrait prendre.

Appréciation des conséquences du non-respect des textes (Voir par. 21)

A17. Conformément au paragraphe 21, l'auditeur apprécie les incidences du non-respect des textes en relation avec d'autres aspects de l'audit, y compris avec son évaluation des risques et de la fiabilité des déclarations écrites. Les incidences de cas particuliers de non-respect des textes identifiés par l'auditeur dépendront du lien qui existe entre l'acte commis et sa dissimulation éventuelle et les mesures de contrôle spécifiques, ainsi que du niveau de la direction ou des employés impliqués, notamment lorsque ceux-ci appartiennent au niveau d'autorité le plus élevé au sein de l'entité.

A18. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut se demander s'il est nécessaire de se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable, lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctrices qu'il considère appropriées en la circonstance, même si le cas de non-respect des textes n'a pas d'incidence significative sur les états financiers. Lorsqu'il s'interroge sur la nécessité de se démettre de la mission, l'auditeur peut envisager de demander un avis juridique. S'il est impossible de se démettre de la mission, il peut envisager des mesures alternatives y compris la mention du non-respect des textes dans le paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit[11].

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Communication des cas de non-respect des textes aux autorités régulatrices ou de contrôle (Voir par. 28)

A19. L'obligation professionnelle de l'auditeur de tenir confidentielles les informations sur son client peut l'empêcher de communiquer à des tiers à l'entité des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, les responsabilités légales de l'auditeur varient selon les pays et, dans certaines situations, l'obligation professionnelle de confidentialité peut être levée par la loi ou les tribunaux. Dans certains pays, l'auditeur d'un établissement financier a une obligation légale de signaler la survenance, ou la survenance suspectée, des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires aux autorités de tutelle. De même, dans certains pays, il a le devoir de signaler aux autorités les anomalies pour lesquelles la direction, ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ne prennent pas les mesures correctrices. Dans ce cas, l'auditeur peut considérer souhaitable d'obtenir un avis juridique pour déterminer quelle mesure appropriée il convient de prendre.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A20. L'auditeur d'une entité du secteur public peut avoir l'obligation de signaler les cas de non-respect des textes au pouvoir législatif ou à d'autres autorités gouvernementales ou d'en faire état dans son rapport d'audit.

---

[11] Norme ISA 706 « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe 8.

Documentation (Voir par. 29)

A21. La documentation de l'auditeur portant sur les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires peut inclure, par exemple :

- la copie de notes ou de documents ;
- des comptes rendus d'entretiens avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des tiers à l'entité.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 260

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit *(International Standard on Auditing*, ISA) 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit *(International Standard on Auditing,* ISA) traite de l'obligation qu'a l'auditeur de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers. Bien que cette Norme ISA s'applique indifféremment quelle que soit la structure de gouvernance ou la taille de l'entité, des aspects particuliers sont à considérer lorsque toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, et dans le cas d'entités cotées. Cette Norme ISA ne définit pas de diligences requises concernant la communication de l'auditeur avec la direction ou les propriétaires d'une entité à moins que ne leur soit également dévolu un rôle de gouvernance.

2. Cette Norme ISA a été écrite dans le cadre d'un audit d'états financiers, mais peut aussi être applicable, après les adaptations nécessaires, dans les cas d'audits d'autres informations historiques lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont la responsabilité de surveiller l'établissement de telles informations.

3. En raison de l'importance d'un processus d'échange effectif dans le cadre d'un audit d'états financiers, cette Norme ISA fournit un cadre général pour la communication de l'auditeur avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et identifie quelques-uns des sujets spécifiques sur lesquels porte la communication. Des sujets additionnels sur lesquels communiquer, qui viennent compléter les exigences de cette Norme ISA, sont identifiés dans d'autres Normes ISA (voir Annexe 1). En outre, la Norme ISA 265[1] fixe les obligations spécifiques, concernant la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des faiblesses significatives du contrôle interne que l'auditeur a identifiées au cours de l'audit. Il peut être requis par la loi ou la réglementation, par des accords avec l'entité, ou par des exigences supplémentaires applicables à la mission, par exemple par les normes d'un institut comptable professionnel national, de communiquer sur d'autres sujets qui ne sont pas prévus par cette Norme ISA ou d'autres Normes ISA. Rien dans cette Norme ISA n'exclut la possibilité pour l'auditeur de communiquer sur tout autre sujet aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A24–A27)

L'objectif de la communication

4. Cette Norme ISA met en particulier l'accent sur les communications de l'auditeur avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Néanmoins, un processus d'échange efficace est important pour aider :

   (a) l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à comprendre les questions relatives à l'audit dans son contexte et les aider à développer une relation de travail constructive. Cette relation se construit tout en préservant l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur ;

   (b) l'auditeur à obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit. Par exemple, ces personnes peuvent aider l'auditeur à prendre connaissance de l'entité et de son environnement, à

---

1 Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant gouvernement d'entreprises et à la direction ».

identifier les sources appropriées d'éléments probants, et à lui fournir des informations concernant des transactions ou des événements spécifiques ; et

(c) les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à remplir leurs responsabilités de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière, réduisant ainsi les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

5. Bien que l'auditeur ait à communiquer sur les sujets requis par cette Norme ISA, la direction a également une responsabilité de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les questions ayant trait à la gouvernance. La communication de l'auditeur n'exonère pas la direction de cette responsabilité. De la même façon, la communication par la direction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur des sujets que l'auditeur est tenu de leur communiquer n'exonère pas ce dernier de son obligation de les leur communiquer également. La communication sur ces sujets par la direction peut, cependant, affecter la forme ou le moment de leur communication par l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

6. Une communication claire des sujets dont la communication est requise par les Normes ISA fait partie intégrante de chaque audit. Les Normes ISA ne requièrent pas de l'auditeur, cependant, de mettre en œuvre des procédures spécifiques pour identifier tout autre sujet à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

7. La loi ou la réglementation peut restreindre la communication par l'auditeur de certains sujets aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, des textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire spécifiquement une communication, ou toute autre action, qui pourrait nuire à une investigation par une autorité appropriée d'un fait illégal avéré ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et celles de communication peuvent être complexes. Dans de telles situations, l'auditeur peut envisager d'obtenir une consultation juridique.

Date d'entrée en vigueur

8. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

9. Les objectifs fixés à l'auditeur sont :

(a) de communiquer clairement aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui incombent à l'auditeur au regard de l'audit des états financiers, et de donner une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus ;

(b) d'obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit ;

(c) de fournir en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ses observations résultant de l'audit qui sont d'importance et

d'intérêt pour celles-ci au regard de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ; et

(d) de promouvoir un processus d'échange effectif entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Définitions

10. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

(a) Personnes constituant le gouvernement d'entreprise – Personne(s) ou organe(s) (par exemple, une fiduciaire de société) ayant la responsabilité de surveiller la stratégie de l'entité et les obligations de celle-ci de rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certains pays, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre les membres de la direction, par exemple certains membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou le propriétaire-dirigeant. Pour plus de détail sur la diversité des structures de gouvernance, voir les paragraphes A1–A8 ;

(b) Direction – Personne(s) ayant des responsabilités exécutives pour la conduite des opérations de l'entité. Pour certaines entités dans certains pays, la direction comprend quelques-unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple les membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou le propriétaire-dirigeant.

Diligences requises

Personnes constituant le gouvernement d'entreprise

11. L'auditeur doit déterminer la (ou les) personne(s) appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité avec qui communiquer. (Voir par. A1–A4)

Communication avec un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise

12. Si l'auditeur communique avec un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple un comité d'audit, ou avec une personne, il doit déterminer s'il lui appartient de communiquer également avec le groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A5–A7)

Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité

13. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, par exemple dans une petite entreprise où le propriétaire unique dirige l'entité et où aucune autre personne ne joue un rôle de gouvernance. Dans ces situations, si les sujets visés dans cette Norme ISA sont communiquées à la (aux) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, ils n'ont pas à être de nouveau communiqués à la (aux) personne(s) ayant ce rôle de gouvernance. Ces sujets sont énumérés au paragraphe 16(c). L'auditeur doit

néanmoins être satisfait du fait que la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction informe(nt) de façon adéquate toutes celles avec lesquelles il communiquerait en raison de leur rôle de gouvernance en d'autres circonstances. (Voir par. A8)

Sujets à communiquer

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

14. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les obligations qui lui incombent au regard de l'audit des états financiers, y compris le fait :

    (a) qu'il est responsable de se forger et d'exprimer une opinion sur les états financiers établis par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

    (b) que l'audit des états financiers n'exonère pas la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. (Voir par. A9–A10)

Étendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus

15. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus. (Voir par. A11–A15)

Éléments importants relevés lors de l'audit

16. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise : (Voir par. A16)

    (a) son point de vue quant aux aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de l'entité, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit expliquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons pour lesquelles il considère qu'une pratique comptable importante, acceptable selon le référentiel comptable applicable, n'est pas la plus appropriée dans les circonstances particulières de l'entité ; (Voir par. A17)

    (b) les difficultés importantes, si elles existent, rencontrées au cours de l'audit ; (Voir par. A18)

    (c) à moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité :

        (i) les sujets importants, s'il y en a, relevés lors de l'audit qui ont été discutés, ou ont fait l'objet d'une correspondance avec la direction ; et (Voir par. A19)

        (ii) les déclarations écrites que l'auditeur a demandées ; et

    (d) d'autres sujets, le cas échéant, relevés lors de l'audit, qui, selon son propre jugement professionnel, sont importants dans le cadre de la surveillance du

processus d'élaboration de l'information financière. (Voir par. A20)

Indépendance de l'auditeur

17. Dans le cas des entités cotées, l'auditeur doit fournir ou communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

(a) une déclaration selon laquelle l'équipe affectée à la mission et d'autre personnel du cabinet si nécessaire, le cabinet et, le cas échéant, les cabinets membres du réseau, se sont conformés aux règles d'éthique relatives à l'indépendance ; et

(b) (i) toutes les relations et autres sujets entre les cabinets, les cabinets membres du réseau et l'entité qui, selon son jugement professionnel, peuvent raisonnablement apparaître comme portant atteinte à l'indépendance. Ceci doit inclure le montant total des honoraires facturés à l'entité, ou aux composants contrôlés par elle, par le cabinet ou les cabinets membres du réseau durant la période couverte par les états financiers au titre de l'audit ainsi que ceux pour des services rendus autres que l'audit. Ces honoraires doivent être ventilés par nature afin de permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'évaluer l'impact de ces services sur son indépendance ; et

(ii) les mesures de sauvegarde prise pour éliminer les atteintes identifiées à l'indépendance ou les réduire à un niveau acceptable. (Voir par. A21–A23)

Processus de communication

Définition du processus de communication

18. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications. (Voir par. A28–A36)

Forme et contenu de la communication

19. L'auditeur doit communiquer par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les éléments importants relevés lors de l'audit si, selon son jugement professionnel, une communication verbale ne serait pas appropriée. Les communications écrites n'ont pas à comprendre tous les sujets relevés au cours de l'audit. (Voir par. A37–A39)

20. L'auditeur doit fournir par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration d'indépendance lorsque ceci est requis en application du paragraphe 17.

Calendrier des communications

21. L'auditeur doit communiquer en temps voulu avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A40–A41)

Caractère approprié du processus de communication

22. L'auditeur doit évaluer si le processus d'échange avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise a été adéquat pour les besoins de l'audit. Dans la négative, il doit évaluer l'impact, le cas échéant, sur son évaluation des risques d'anomalies

significatives et de la possibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, et prendre les mesures appropriées. (Voir par. A42–A44)

Documentation

23. Lorsque des éléments devant être communiqués en application de cette Norme ISA le sont verbalement, l'auditeur doit les inclure dans sa documentation d'audit, avec la date et la liste des personnes auxquelles ils ont été communiqués. Lorsque des éléments ont été communiqués par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de cette communication comme faisant partie de la documentation d'audit[2]. (Voir par. A45)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Personnes constituant le gouvernement d'entreprise (voir par. 11)

A1. Les structures de gouvernance varient d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, étant notamment déterminées par des contextes culturels et juridiques différents, ainsi que par la taille et le mode de propriété de l'entité. Par exemple :

- dans certains pays, le conseil de surveillance (entièrement ou principalement non-exécutif) est juridiquement distinct du comité exécutif (ayant vocation à diriger) (structure à deux niveaux de conseil). Dans d'autres pays, les fonctions de surveillance et d'exécutif relèvent de la responsabilité d'un seul conseil (structure à conseil unique) ;
- dans certaines entités, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent des fonctions qui font partie intégrante de la structure juridique de l'entité, par exemple, celles d'administrateur de la société. Dans d'autres, par exemple certaines entreprises relevant des pouvoirs publics, un organe ne faisant pas partie de l'entité est responsable de la gouvernance ;
- dans certains cas, quelques-unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité. Dans d'autres, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction comprennent des personnes différentes ;
- dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont la responsabilité de l'approbation[3] des états financiers de l'entité (dans d'autres cas, la direction a cette responsabilité).

A2. Dans la plupart des entités, le gouvernement d'entreprise relève de la responsabilité collective d'un organe de gouvernance, tel qu'un conseil d'administration, un conseil de surveillance, des associés, des propriétaires, un comité de direction, un conseil de

---

2 Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11 et paragraphe A6.

3 Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A40 de la Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », avoir la responsabilité de l'approbation des états financiers signifie dans ce contexte avoir l'autorité de conclure que tous les états compris dans les états financiers, y compris les notes, ont été établis.

gouverneurs, des fondés de pouvoir, ou des personnes équivalentes. Dans les plus petites entités, cependant, une seule personne peut être responsable de la gouvernance, par exemple le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'y a pas d'autres propriétaires, ou un fondé de pouvoir agissant seul. Lorsque la gouvernance est exercée collectivement, un sous-groupe, tel un comité d'audit ou même une personne seule, peut être chargé de tâches spécifiques afin d'assister l'organe de gouvernance à remplir ses responsabilités. De manière alternative, un sous-groupe ou une personne seule peut avoir des responsabilités spécifiques prévues par la loi qui diffèrent de celles de l'organe de gouvernance.

A3. Une telle diversité de situations signifie qu'il n'est pas possible dans cette Norme ISA de préciser pour tous les audits la (les) personne(s) avec qui l'auditeur est amené à communiquer sur des sujets particuliers. De même, dans certains cas, la (les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer peut (peuvent) ne pas être clairement identifiable(s) à partir du cadre juridique ou d'autres circonstances de la mission ; par exemple dans les entités où la structure de gouvernance n'est pas formellement définie, telles que les entités familiales, certaines associations à but non lucratif, et certaines entreprises relevant des pouvoirs publics. Dans de telles situations, l'auditeur peut être amené à discuter et à se mettre d'accord avec la personne qui l'a nommé sur la (ou les) personne(s) avec qui communiquer. Pour décider avec qui communiquer, la connaissance de l'auditeur de la structure de gouvernance de l'entité et de son fonctionnement acquise en application de la Norme ISA 315[4] est pertinente. La (les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer peut (peuvent) varier en fonction des sujets à communiquer.

A4. La Norme ISA 600 comprend des sujets spécifiques à communiquer par les auditeurs du groupe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise[5]. Lorsque l'entité est l'un des composants du groupe, la (les) personne(s) appropriée(s) avec laquelle (lesquelles) l'auditeur du composant communique dépend(ent) des circonstances de la mission et des sujets sur lesquels porte la communication. Dans certains cas, plusieurs composants peuvent exercer les mêmes activités en appliquant un système de contrôle interne et des pratiques comptables identiques. Lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ces composants sont les mêmes (par exemple un conseil d'administration commun), la duplication peut être évitée en traitant de manière concomitante ces composants pour les besoins de la communication.

Communication avec un sous-groupe du groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (voir par. 12)

A5. Lorsque l'auditeur envisage de communiquer avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut prendre en considération des questions telles que :

- les responsabilités respectives du sous-groupe et de l'organe de gouvernance ;
- la nature des sujets à communiquer ;
- les exigences légales et réglementaires pertinentes ;

[4] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

[5] Norme ISA 600, « Aspects particuliers. Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) », paragraphes 46–49.

- le fait que le sous-groupe a, ou non, l'autorité pour prendre les mesures concernant l'information communiquée et peut fournir des informations et explications complémentaires dont l'auditeur peut avoir besoin.

A6. Lorsqu'il décide de la nécessité de communiquer également l'information, sous une forme exhaustive ou résumée, à l'organe de gouvernance, l'auditeur peut être influencé par son évaluation de la manière effective et appropriée avec laquelle le sous-groupe communique les sujets concernés à l'organe de gouvernance. Il peut rendre explicite lors de l'accord sur les termes de la mission que, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation, il conserve le droit de communiquer directement avec l'organe de gouvernance.

A7. Des comités d'audit (ou sous-groupes similaires avec un nom différent) existent dans nombre de pays. Bien que leur autorité et fonctions respectives puissent différer, la communication avec le comité d'audit, lorsqu'il existe, est devenue un élément-clé dans la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les bons principes de gouvernance suggèrent que :

- l'auditeur soit invité à assister régulièrement aux réunions du comité d'audit ;
- la présidence du comité d'audit et, le cas échéant, les autres membres de ce comité, soient périodiquement en liaison avec l'auditeur ;
- le comité d'audit se réunisse avec l'auditeur, hors de la présence de la direction, au moins une fois par an.

Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité (voir par. 13)

A8. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, et l'application des exigences de communication est modifiée pour tenir compte de cette situation. Dans de tels cas, la communication avec la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction peut ne pas être adéquate pour l'information de toutes celles des personnes ayant un rôle de gouvernance avec lesquelles l'auditeur communiquerait dans d'autres circonstances. Par exemple, dans une société où tous les administrateurs sont impliqués dans la direction de l'entité, certains d'entre eux (par exemple, l'administrateur responsable du marketing) peut ne pas être au courant de sujets importants discutés avec un autre administrateur (par exemple celui responsable de l'établissement des états financiers).

Sujets à communiquer

Responsabilités de l'auditeur au regard de l'audit des états financiers (voir par. 14)

A9. Les responsabilités de l'auditeur au regard de l'audit des états financiers sont souvent précisées dans la lettre de mission ou autre document écrit approprié faisant état de l'accord donné sur les termes de la mission. Fournir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une copie de cette lettre de mission ou d'un autre document écrit faisant état de cet accord peut être un moyen approprié de communiquer avec ces personnes sur des sujets tels que :

- l'obligation qu'a l'auditeur d'effectuer l'audit selon les Normes ISA, dont l'objectif est d'exprimer une opinion sur les états financiers. En conséquence, les sujets dont les Normes ISA requièrent la communication comprennent les sujets importants relevés au cours de l'audit des états financiers qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ;

- le fait que les Normes ISA n'exigent pas de l'auditeur de définir des procédures dans le but d'identifier des sujets supplémentaires à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

- le cas échéant, la responsabilité de l'auditeur d'avoir à communiquer des sujets particuliers exigés par la loi ou la réglementation, ou aux termes d'un accord avec l'entité ou par suite d'obligations additionnelles applicables à la mission, par exemple les normes édictées par un institut comptable professionnel national.

A10. La loi ou la réglementation, un accord avec l'entité ou des obligations additionnelles relevant de la mission, peuvent prévoir une communication plus étendue avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, (a) un accord avec l'entité peut prévoir des sujets particuliers à communiquer lorsqu'ils proviennent de services autres que l'audit des états financiers, rendus par un cabinet séparé, ou par un cabinet membre d'un réseau ; ou (b) le mandat confié à un auditeur du secteur public peut prévoir de communiquer sur des sujets dont l'auditeur est amené à avoir connaissance, résultant d'autres travaux, tels que des audits de performance.

Étendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus (voir par. 15)

A11. La communication relative à l'étendue des travaux d'audit et au calendrier de réalisation prévus peut :

(a) aider les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à mieux appréhender les finalités des travaux de l'auditeur, à discuter avec l'auditeur des questions touchant aux risques ainsi que du concept de caractère significatif, et à identifier les domaines où elles peuvent demander à l'auditeur de mettre en œuvre des procédures additionnelles ; et

(b) aider l'auditeur à mieux connaître l'entité et son environnement.

A12. Une attention particulière est requise lors de la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'étendue et du calendrier de réalisation prévus des travaux d'audit de façon à ne pas compromettre l'efficacité de l'audit, notamment dans les situations où certaines ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité. Par exemple, la communication de la nature et du calendrier des procédures détaillées d'audit peut réduire l'efficacité de ces procédures en les rendant trop prévisibles.

A13. Les sujets communiqués peuvent comprendre :

- la façon dont l'auditeur se propose de traiter les risques importants d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;

- la démarche de l'auditeur au regard du contrôle interne pertinent pour l'audit ;

- l'application du concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit[6].

A14. Les autres sujets relatifs aux travaux d'audit prévus qu'il peut être approprié de discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent :

- lorsque l'entité à une fonction d'audit interne, l'étendue de l'utilisation par l'auditeur du travail de l'audit interne, et la façon dont les auditeurs externes et internes pourront au mieux travailler ensemble de manière constructive et complémentaire ;
- les vues des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant :
  - la (les) personne(s) appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité avec laquelle (lesquelles) il convient de communiquer ;
  - la répartition des responsabilités entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction ;
  - les objectifs et la stratégie de l'entité, ainsi que les risques liés à l'activité qui peuvent engendrer des anomalies significatives ;
  - les questions dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'elles requièrent une attention particulière au cours de l'audit, et tous les domaines où elles demandent de mettre en œuvre des procédures additionnelles ;
  - les communications importantes avec les autorités de contrôle ;
  - les autres questions dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'elles peuvent avoir un impact sur l'audit des états financiers ;
- les attitudes, l'attention et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant (a) le contrôle interne dans l'entité et son importance au sein de celle-ci, y compris la façon dont ces personnes surveillent l'efficacité du contrôle interne, et (b) la détection ou la possibilité de fraudes ;
- les actions engagées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en réponse aux évolutions des normes comptables, des pratiques de gouvernance, des règles de cotation sur les marchés et des questions y relatives ;
- les réponses des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux communications précédentes de l'auditeur.

A15. Bien que la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise puisse aider l'auditeur dans sa planification de l'étendue et de la définition du calendrier de l'audit, elle ne modifie en rien sa responsabilité de définir une stratégie globale d'audit et un programme de travail, comprenant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

[6] Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

Constatations importantes découlant de l'audit (voir par. 16)

A16. La communication des constatations importantes découlant de l'audit peut inclure de demander des informations complémentaires auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise afin de compléter les éléments probants recueillis. Par exemple, l'auditeur peut se faire confirmer que ces personnes ont une compréhension identique à la sienne des faits et circonstances relatifs à des transactions ou événements spécifiques.

Aspects qualitatifs importants concernant les pratiques comptables (voir par. 16(a))

A17. Les référentiels comptables permettent généralement à l'entité de faire des estimations comptables, et d'exercer un jugement concernant les méthodes comptables et les informations à fournir dans les états financiers. Une communication franche et constructive concernant les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité peut inclure des commentaires sur l'acceptabilité des pratiques comptables importantes. L'Annexe 2 énumère des sujets qui peuvent être inclus dans cette communication.

Difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit (voir par. 16(b))

A18. Les difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit peuvent inclure des facteurs tels que :

- des délais importants dans la soumission par la direction des informations demandées ;
- un laps de temps inutilement très court pour achever les travaux d'audit ;
- des efforts démesurés non prévus nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- la non-disponibilité des informations attendues ;
- des restrictions imposées à l'auditeur par la direction ;
- la réticence de la direction à procéder à l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son activité ou à étendre cette évaluation, lorsque cela lui est demandé.

Dans certaines circonstances, de telles difficultés peuvent constituer une limitation dans l'étendue des travaux conduisant à une modification de l'opinion dans le rapport d'audit[7].

Sujets importants discutés ou faisant l'objet d'une correspondance avec la direction (voir par. 16(c)(i))

A19. Les sujets importants discutés ou faisant l'objet d'une correspondance avec la direction peuvent comprendre :

- les conditions du marché affectant les activités de l'entité, les plans d'activité et les stratégies qui peuvent influer sur les risques d'anomalies significatives ;

---

7 Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

- des interrogations concernant les consultations des dirigeants avec d'autres professionnels sur des questions de comptabilité ou d'audit ;
- les discussions ou la correspondance en rapport avec la nomination initiale ou permanente de l'auditeur concernant les pratiques comptables, l'application des normes d'audit ou les honoraires relatifs à l'audit ou aux autres services rendus.

Autres sujets importants relatifs au processus d'élaboration de l'information financière (voir par. 16(d))

A20. Les autres sujets importants relevés au cours de l'audit et qui intéressent directement les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière peuvent inclure des sujets tels que les anomalies significatives dans les faits relatés ou les incohérences majeures dans l'information fournie accompagnant les états financiers audités, qui ont été corrigées.

Indépendance de l'auditeur (voir par. 17)

A21. L'auditeur est tenu de respecter les règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance, en matière de missions d'audit d'états financiers[8].

A22. Les relations avec l'entité ainsi que les mesures de sauvegarde mises en place et tout autre sujet concernant l'indépendance devant être communiqués, varient selon les circonstances de la mission, mais visent généralement :

(a) les menaces d'atteinte à l'indépendance qui peuvent être catégorisées en : menaces liées à l'intérêt personnel, à l'auto-révision, à la représentation, à la familiarité et à l'intimidation ; et

(b) les mesures de sauvegarde créées par la profession, les textes législatifs ou réglementaires, les mesures de sauvegarde au sein de l'entité, ainsi que celles relevant des systèmes et des procédures propres au cabinet.

La communication requise par le paragraphe 17(a) peut inclure le non-respect par inadvertance des règles d'éthique relatives à l'indépendance de l'auditeur, et toute action corrective prise ou proposée.

A23. Les exigences de communication concernant l'indépendance de l'auditeur qui s'appliquent dans le cas d'entités cotées peuvent aussi être pertinentes pour d'autres entités, particulièrement celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public dès lors qu'en raison de leur activité, de leur taille ou de leur statut juridique, elles peuvent avoir un large éventail de parties prenantes. Des exemples d'entités qui ne sont pas des entités cotées, mais pour lesquelles la communication portant sur l'indépendance de l'auditeur peut être appropriée, comprennent les entités du secteur public, les institutions de crédit, les compagnies d'assurance et les fonds de pension. A l'inverse, il existe des situations où la communication concernant l'indépendance de l'auditeur peut ne pas être pertinente ; par exemple, lorsque toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont été informées des faits concernés au travers de leur activité de direction. Ceci est en particulier probable

[8] Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe 14.

lorsque l'entité est dirigée par son propriétaire, et que le cabinet d'audit ou les cabinets membres du réseau n'ont que peu de relations avec celle-ci en dehors de l'audit des états financiers.

Sujets additionnels (voir par. 3)

A.24 Le rôle de surveillance de la direction par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise vise aussi à s'assurer que l'entité conçoit, met en œuvre et maintient un contrôle interne approprié quant à la fiabilité de l'information financière, à l'efficacité et l'efficience de ses opérations et au respect des textes législatifs et réglementaires applicables.

A25. L'auditeur peut avoir connaissance de sujets supplémentaires qui ne concernent pas nécessairement la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière mais qui, néanmoins, sont susceptibles d'être importants au regard de la responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance de l'orientation stratégique de l'entité ou des obligations de cette dernière de rendre compte de son activité. De tels sujets peuvent inclure, par exemple, des problèmes importants dans les structures de gouvernance ou les procédés suivis, et des décisions ou actions importantes prises par les dirigeants au plus haut niveau sans autorisation appropriée.

A26. Pour déterminer s'il convient de communiquer des sujets supplémentaires aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut discuter les sujets de ce type dont il a eu connaissance avec la direction à un niveau hiérarchique approprié, à moins qu'il ne soit pas approprié de le faire eu égard aux circonstances.

A27. Si un sujet supplémentaire est communiqué, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié de porter à la connaissance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

(a) que l'identification et la communication de tels sujets est accessoires à l'audit dont le but est de se forger une opinion sur les états financiers ;

(b) qu'aucune procédure portant sur ces sujets n'a été réalisée autre que celle nécessaire pour se forger une opinion sur les états financiers ; et

(c) qu'aucune procédure n'a été mise en œuvre pour déterminer s'il existe d'autres sujets du même type.

Processus de communication

Mise en place du processus de communication (voir par. 18)

A28. Le fait de communiquer clairement les responsabilités de l'auditeur, l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les grandes lignes du contenu prévu des communications aide à établir la base d'un échange réciproque efficace.

A29. Les facteurs à considérer susceptibles de contribuer à une communication réciproque efficace, comprennent :

- l'objectif des communications. Lorsque l'objectif est clair, l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont en meilleure position

pour avoir une connaissance réciproque des sujets concernés et des actions prévues relevant du processus de communication ;

- la forme dans laquelle les communications seront faites ;
- l'identification du (des) membre(s) de l'équipe d'audit et de la (des) personne(s) parmi celles constituant le gouvernement d'entreprise qui communiqueront sur des sujets spécifiques ;
- l'anticipation par l'auditeur que la communication sera effectivement réciproque et que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise lui communiqueront les informations qu'elles considèrent pertinentes pour l'audit ; par exemple, les décisions stratégiques qui peuvent avoir une incidence importante sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, la suspicion ou la détection de fraudes et les interrogations concernant l'intégrité ou la compétence des dirigeants au plus haut niveau ;
- le processus suivi pour prendre les mesures appropriées et rendre compte en retour sur les sujets communiqués par l'auditeur ;
- le processus suivi pour prendre les mesures appropriées et rendre compte en retour sur les sujets communiqués par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A30. Le processus de communication variera en fonction des circonstances, notamment avec la taille et la structure de gouvernance de l'entité, avec la manière dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise opèrent, ainsi qu'avec les vues de l'auditeur sur les sujets importants à communiquer. La difficulté à établir un processus d'échange effectif peut indiquer que la communication entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'est pas adéquate pour les besoins de l'audit. (Voir par. A44)

Aspects particuliers concernant les petites entités

A31. Dans le cas d'audits de petites entités, l'auditeur peut communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de manière moins structurée que dans le cas d'entités cotées ou de plus grande taille.

Communication avec la direction

A32. Beaucoup de sujets peuvent être discutés avec la direction dans le cours normal d'un audit, y compris ceux devant être communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise en application de cette Norme ISA. Ces discussions prennent en compte le rôle exécutif de la direction dans la conduite des opérations de l'entité et, en particulier, la responsabilité de la direction dans l'établissement des états financiers.

A33. Avant de procéder à la communication des sujets aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut les discuter avec la direction, à moins que ceci ne soit inapproprié. Par exemple, il peut ne pas être approprié de discuter avec la direction des questions de compétence ou d'intégrité des dirigeants. De plus, eu égard au rôle exécutif de la direction, des discussions préliminaires peuvent clarifier certains faits et problèmes et donner à la direction une opportunité de fournir des informations

et des explications complémentaires. De la même façon, lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, l'auditeur peut discuter de ces sujets avec l'auditeur interne avant de les communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Communication avec des tiers

A34. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent souhaiter fournir à des tiers, par exemple aux banquiers ou à certaines autorités de contrôle, des copies d'une communication écrite de l'auditeur. Dans certains cas, la divulgation à des tiers peut être illégale ou autrement inappropriée. Lorsqu'une communication écrite préparée à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est transmise à des tiers, il peut être important dans ces circonstances que ceux-ci soient informés que cette communication n'a pas été préparée à leur intention, par exemple en indiquant dans les communications écrites aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

(a) qu'elle a été préparée pour leur seul usage et, le cas échéant, pour l'usage de la direction du groupe ou de l'auditeur du groupe, et que les tiers ne doivent pas s'y fier ;

(b) que l'auditeur n'assume aucune responsabilité vis-à-vis des tiers ; et

(c) toutes restrictions sur l'information fournie ou la transmission à des tiers.

A35. Dans certains pays, l'auditeur peut être tenu par la loi ou la réglementation, par exemple, de :

- notifier à une autorité de contrôle ou à un organe de tutelle certains des sujets communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur a l'obligation de divulguer les anomalies aux autorités lorsque la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives ;
- soumettre des copies de certains rapports préparés à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux autorités de contrôles concernées ou aux organismes de financement, ou à d'autres organismes tels qu'une autorité centralisée dans le cas de certaines entités du secteur public ; ou
- rendre disponibles au public les rapports préparés à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A36. A moins qu'il ne soit requis par la loi ou la réglementation de fournir aux tiers une copie des communications écrites de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ce dernier peut avoir besoin d'obtenir le consentement préalable de ces personnes avant d'y procéder.

Forme des communications (voir par. 19–20)

A37. Une communication effective peut induire des présentations structurées et des rapports écrits, de même que des communications moins structurées, y compris des entretiens. L'auditeur peut communiquer sur des sujets autres que ceux décrits aux paragraphes 19 et 20 soit verbalement, soit par écrit. Les communications écrites peuvent inclure une lettre de mission qui est transmise aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A38. En plus de l'importance d'un sujet particulier, la forme de la communication (par exemple, le fait qu'elle soit verbale ou écrite, l'étendue des détails donnés ou leur résumé ou le fait que la communication soit effectuée de manière structurée ou non structurée) peut être affectée par des facteurs tels que :

- le point de savoir si le sujet a été traité de manière satisfaisante ;
- le point de savoir si la direction a précédemment communiqué sur ce sujet ;
- la taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité ;
- dans le cas d'un audit d'états financiers à usage particulier, la question de savoir si l'auditeur procède également à l'audit des états financiers à usage général de l'entité ;
- les obligations légales. Dans certains pays, une communication écrite aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise est exigée sous une forme prescrite par la loi nationale ;
- les attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris les accords pris en vue de tenir des réunions périodiques ou de communications régulières avec l'auditeur ;
- le nombre de contacts et d'échanges permanents que l'auditeur a avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- le point de savoir s'il y a eu des changements importants dans les membres de l'organe de gouvernance.

A39. Lorsqu'un sujet important a été discuté avec l'un des membres du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple avec le président du comité d'audit, il peut être approprié pour l'auditeur de résumer le sujet discuté dans des communications ultérieures afin que toutes les personnes constituant le gouvernement aient une information complète et identique.

Calendrier des communications (voir par. 21)

A40. Le calendrier approprié pour les communications variera selon les circonstances de la mission. Les circonstances visées comprennent l'importance et la nature du sujet, ainsi que les mesures attendues qui seront prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple :

- les communications concernant des questions de planification peuvent souvent avoir lieu très tôt dans le déroulement de la mission et, pour une mission initiale, peuvent avoir lieu au moment de se mettre d'accord sur les termes de la mission ;
- il peut être approprié de communiquer une difficulté importante rencontrée au cours de l'audit dès que possible si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont en mesure d'aider l'auditeur à résoudre cette difficulté, ou s'il est probable que celle-ci conduise à une opinion modifiée. De la même façon l'auditeur peut communiquer de façon orale aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible les faiblesses significatives du

contrôle interne qu'il a identifiées, avant de les communiquer par écrit tel que requis par la norme ISA 265[9] ;

- les communications concernant l'indépendance peuvent être appropriées toutes les fois qu'un jugement important a été porté sur l'atteinte à l'indépendance et les mesures de sauvegarde y relatives, par exemple au moment de l'acceptation d'une prestation de services autres que l'audit, et au moment d'une réunion de conclusion. Une réunion de conclusion peut aussi être le moment approprié pour communiquer les problèmes relevés au cours de l'audit, y compris le point de vue de l'auditeur sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables suivies par l'entité ;
- lors de l'audit à la fois d'états financiers à usage général et d'états financiers à usage particulier, il peut être approprié de coordonner le calendrier des communications.

A41. Les autres facteurs qui peuvent influer sur le calendrier de la communication incluent :

- la taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité soumise à audit ;
- toute obligation légale d'avoir à communiquer certains sujets dans un laps de temps défini ;
- les attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris les accords conclus pour tenir des réunions ou avoir des communications périodiques avec l'auditeur ;
- le moment où l'auditeur relève certains problèmes ; par exemple, l'auditeur peut ne pas relever un problème particulier (tel que le non-respect d'une disposition législative) en temps voulu pour permettre que des mesures préventives soient prises, mais la communication du problème peut permettre que des mesures correctives soient prises.

Caractère adéquat du processus de communication (voir par. 22)

A42. Il n'est pas nécessaire pour l'auditeur de définir des procédures spécifiques pour étayer l'évaluation de la communication réciproque avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; cette évaluation peut en fait être basée sur des observations résultant des procédures d'audit mises en œuvre pour d'autres objectifs. De telles observations peuvent inclure les aspects suivants :

- le caractère approprié et opportun des mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en réponses aux sujets soulevés par l'auditeur. Lorsque des sujets soulevés lors de communications précédentes n'ont pas été traités de manière effective, il peut être approprié pour l'auditeur d'investiguer les raisons pour lesquelles des mesures appropriées n'ont pas été prises, et d'aborder à nouveau le sujet. Ceci évite le risque de donner l'impression que l'auditeur est satisfait de la manière dont le sujet a été traité ou qu'il n'est plus important ;

[9] Norme ISA 265, paragraphes 9 et A14.

- la transparence apparente des communications faites à l'auditeur par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- la volonté et la capacité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise à se réunir avec l'auditeur hors de la présence de la direction ;
- la capacité apparente des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'appréhender pleinement les sujets soulevés par l'auditeur ; par exemple, la façon dont ces personnes approfondissent les problèmes et questionnent les recommandations qui leur sont faites ;
- la difficulté d'aboutir avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à un accord mutuel sur la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications ;
- lorsque toutes les, ou certaines des, personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, leur prise de conscience apparente de la façon dont les sujets discutés avec l'auditeur affectent leurs responsabilités de gouvernance au sens large, de même que leurs responsabilités de dirigeants ;
- si la communication réciproque entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise respecte les dispositions des textes législatifs et réglementaires.

A43. Ainsi qu'il est précisé dans le paragraphe 4, une communication réciproque effective apporte une aide aussi bien à l'auditeur qu'aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. De plus, la Norme ISA 315 reconnaît que la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris leur action concertée avec l'audit interne, lorsqu'il existe, et avec les auditeurs externes, est un élément de l'environnement de contrôle de l'entité[10]. Une communication réciproque inadéquate peut être révélatrice d'un environnement de contrôle non satisfaisant et influer sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Il existe aussi un risque que l'auditeur n'ait pas pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour se forger une opinion sur les états financiers.

A44. Lorsque la communication réciproque entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'est pas adéquate et que la situation ne peut être résolue, l'auditeur peut prendre des mesures telles que :

- modifier l'opinion dans son rapport d'audit sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux ;
- obtenir une consultation juridique quant aux conséquences des différentes mesures prises ;
- communiquer avec des tiers (par exemple une autorité de contrôle), ou à un niveau plus élevé dans la structure de gouvernance qui se trouve être en dehors de l'entité, tels que les propriétaires de l'entreprise (par exemple, les actionnaires lors d'une assemblée générale), ou le ministre responsable au sein du gouvernement, voire le parlement, dans le cas du secteur public ;

[10] Norme ISA 315, paragraphe A70.

- se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Documentation (voir par. 23)

A45. La documentation portant sur la communication verbale peut inclure une copie des procès-verbaux établis par l'entité archivés dans la documentation d'audit, lorsque ces procès- verbaux constituent une trace appropriée de la communication.

Annexe 1

(Voir par. 3)

Diligences spécifiques de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requises par la Norme ISQC 1 et les autres Normes ISA

Cette Annexe identifie les paragraphes de la Norme ISQC 1[11] et des autres Normes ISA entrées en vigueur pour les audits des états financiers relatifs aux périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009, qui requièrent la communication de sujets spécifiques aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cette liste n'exonère pas de prendre en considération les diligences requises et leurs modalités d'application et les autres informations explicatives contenues dans les Normes ISA.

- Norme ISQC 1, « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes » – paragraphe 30(a) ;
- Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers » – paragraphes 21, 38(c)(i) et 40–42 ;
- Norme ISA 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers » – paragraphes 14, 19 et 22–24 ;
- Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction » – paragraphe 9 ;
- Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit » – paragraphes 12–13 ;
- Norme ISA 505, « Confirmations externes » – paragraphe 9 ;
- Norme ISA 510, « Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture » – paragraphe 7 ;
- ISA 550, « Parties liées » – paragraphe 27 ;
- ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture » – paragraphes 7(b) (c), 10(a), 13(b), 14(a) et 17 ;
- ISA 570, « Continuité de l'exploitation » – paragraphe 23 ;
- Norme ISA 600, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) » – paragraphe 49 ;
- Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant » – paragraphes 12, 14, 19(a) et 28 ;
- Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points, dans le rapport de l'auditeur indépendant » – paragraphe 9 ;

---

[11] Norme ISQC 1, « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes ».

- Norme ISA 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs » – paragraphe 18 ;
- Norme ISA 720, « Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités » – paragraphes 10, 13 et 16.

Annexe 2

(Voir par. 16(a) et A17)

Aspects qualitatifs des pratiques comptables

La communication requise par le paragraphe 16(a), et discutée au paragraphe A17, peut inclure des aspects tels que :

Les méthodes comptables

- le caractère approprié des méthodes comptables au regard des circonstances particulières de l'entité, gardant à l'esprit le besoin de mettre en balance le coût nécessaire pour fournir l'information avec le bénéfice probable que peuvent en retirer les utilisateurs des états financiers de l'entité. Lorsqu'il existe des méthodes comptables alternatives, la communication peut inclure l'identification des postes des états financiers qui sont affectés par le choix de méthodes comptables importantes différentes, de même qu'une information sur les politiques comptables suivies par des entités similaires ;
- la sélection initiale des méthodes comptables importantes et les changements intervenus, y compris l'application de nouvelles normes comptables. La communication peut inclure : la date d'effet et l'impact d'un changement de méthodes comptables sur le résultat de l'entité de l'année courante et des années futures ; et la date d'adoption d'un changement de méthodes comptables au regard de nouvelles normes comptables attendues ;
- l'incidence des méthodes comptables importantes appliquées dans des domaines controversés ou nouveaux (ou spécifiques à un secteur d'activité, notamment lorsqu'il n'existe pas de recommandations ayant autorité ou de consensus portant sur l'application de ces méthodes) ;
- les effets résultant de la date à laquelle des transactions sont réalisées au regard de la période au cours de laquelle elles sont comptabilisées.

Estimations comptables

- pour les postes pour lesquels les estimations sont importantes, les questions abordées dans la Norme ISA 540[12], y compris, par exemple :
  - l'identification par la direction des estimations comptables ;
  - le processus suivi par la direction pour procéder aux estimations comptables ;
  - les risques d'anomalies significatives ;
  - des indices de biais possibles introduits par la direction ;
  - l'information fournie dans les états financiers sur les incertitudes pesant sur les estimations.

12 Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant ».

Informations fournies dans les états financiers

- les questions concernées et les jugements exercés y relatifs pour la formulation des informations sensibles fournies dans les états financiers (par exemple, les informations relatives à la comptabilisation des produits, aux rémunérations, à la continuité de l'exploitation, aux événements postérieures à la date de clôture et aux problèmes liés à des événements éventuels) ;

- le caractère impartial, cohérent et clair des informations fournies dans les états financiers.

Questions liées

- l'effet potentiel sur les états financiers de risques importants, d'exposition à des risques ou d'incertitudes, tels que des procès en cours, pour lesquels des informations ont été fournies dans les états financiers ;

- l'étendue des conséquences sur les états financiers de transactions inhabituelles, y compris les montants non récurrents comptabilisés durant la période, et la manière dont ces transactions sont décrites distinctement dans les états financiers ;

- les facteurs affectant les valeurs actives et passives reflétées au bilan, y compris les bases d'évaluation pour déterminer les durées de vie affectées aux actifs tangibles et intangibles. La communication peut expliquer la façon dont les facteurs affectant les valeurs reflétées au bilan ont été choisis et la façon dont des choix différents auraient affecté les états financiers ;

- les corrections sélectives d'anomalies significatives, par exemple la correction d'anomalies ayant pour effet d'augmenter les résultats présentés, en omettant celles ayant pour effet de diminuer ce résultat.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 265

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET A LA DIRECTION

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes
ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations qui incombent à l'auditeur de communiquer de façon appropriée aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction les faiblesses du contrôle interne[1] qu'il a relevées lors d'un audit d'états financiers. Cette Norme ISA n'impose pas à l'auditeur d'obligations supplémentaires en matière de prise de connaissance du contrôle interne et de conception et de réalisation de tests de procédures en sus et au-delà de ceux prévus par les diligences requises par les Normes ISA 315 et 330[2]. En outre, la Norme ISA 260[3] fixe d'autres diligences requises et précise les modalités d'application concernant les obligations de communication de l'auditeur avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en lien avec l'audit.

2. L'auditeur est tenu d'acquérir une connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives[4]. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. L'auditeur peut identifier des faiblesses du contrôle interne non seulement au cours du processus d'évaluation des risques mais aussi à tout autre stade de l'audit. La présente Norme ISA précise celles des faiblesses que l'auditeur est tenu de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction.

3. Rien dans la présente Norme ISA n'interdit à l'auditeur de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'autres questions touchant au contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur est de communiquer de façon appropriée aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction les faiblesses du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon son propre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention respective.

---

[1] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphes 4 et 12.

[2] Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

[3] Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ».

[4] Norme ISA 315, paragraphe 12. Les Paragraphes A60–A65 fournissent des modalités d'application concernant les contrôles pertinents pour l'audit.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Faiblesse du contrôle interne – Cette situation se présente :

      (i) Lorsqu'un contrôle est conçu, mis en œuvre ou fonctionne de telle manière qu'il ne permet pas de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies contenues dans les états financiers en temps opportun ; ou

      (ii) En l'absence d'un contrôle nécessaire pour prévenir, ou pour détecter et corriger, une anomalie contenue dans les états financiers en temps opportun.

   (b) Faiblesse significative du contrôle interne – Faiblesse, ou ensemble de faiblesses du contrôle interne qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, est suffisamment importante pour mériter l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A5)

Diligences requises

7. L'auditeur doit déterminer si, sur la base des travaux d'audit effectués, il a relevé une ou plusieurs faiblesses du contrôle interne. (Voir par. A1–A4)

8. Lorsque l'auditeur a relevé une ou plusieurs faiblesses du contrôle interne, il doit déterminer, sur la base des travaux d'audit effectués, si, prises individuellement ou ensemble, elles constituent des faiblesses significatives. (Voir par. A5–A11)

9. L'auditeur doit communiquer par écrit, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit. (Voir par. A12–A18, et A27)

10. L'auditeur doit également communiquer en temps voulu à la direction, à un niveau hiérarchique approprié : (Voir par. A19–A27)

   (a) par écrit, les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a communiquées, ou a l'intention de communiquer, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins qu'il ne soit inapproprié de les communiquer directement à la direction en la circonstance ; et (Voir par. A14, et A20–A21)

   (b) les autres faiblesses du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui n'ont pas été communiquées à la direction par d'autres personnes et qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont suffisamment importantes pour mériter l'attention de la direction. (Voir par. A22–A26)

11. L'auditeur doit inclure dans sa communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne :

   (a) une description des faiblesses et une explication de leurs effets potentiels ; et (Voir par. A28)

   (b) des informations suffisantes pour permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction de comprendre le contexte dans

lequel cette communication est faite. En particulier, l'auditeur doit expliciter que : (Voir par. A29–A30)

(i) l'objectif de l'audit qui lui est assigné est d'exprimer une opinion sur les états financiers ;

(ii) l'audit comprend la prise en considération du contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers en vue de permettre de définir des procédures d'audit qu'il considère appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ; et

(iii) les sujets qui sont communiqués se limitent aux faiblesses qu'il a relevées au cours de l'audit et dont il a conclu qu'elles étaient suffisamment importantes pour mériter d'être communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Déterminer si des faiblesses du contrôle interne ont été relevées

A1. Afin de déterminer s'il a relevé une ou plusieurs faiblesses du contrôle interne, l'auditeur peut discuter des faits et circonstances concernés qu'il a constatés avec la direction à un niveau hiérarchique approprié. Cette discussion offre une opportunité d'attirer l'attention de la direction en temps voulu sur l'existence de faiblesses dont cette dernière peut ne pas avoir été précédemment informée. Le niveau hiérarchique de la direction avec lequel il est approprié de s'entretenir de ces constatations est celui qui est familier du domaine de contrôle interne concerné et qui a l'autorité pour prendre les mesures correctives sur chacune des faiblesses du contrôle interne identifiées. Dans certaines situations, il peut ne pas être approprié pour l'auditeur de discuter de ses constatations directement avec la direction, par exemple lorsque celles-ci suscitent des interrogations sur l'intégrité et la compétence de la direction (voir paragraphe A20).

A2. Lors de la discussion avec la direction des faits et circonstances de ses constatations, l'auditeur peut obtenir d'autres informations utiles à prendre également en considération, telles que :

- la compréhension de la direction des causes réelles ou suspectées des faiblesses ;
- les problèmes résultant des faiblesses que la direction peut avoir relevées, par exemple les anomalies qui n'avaient pas été prévenues par les contrôles y relatifs du système informatique ;
- une indication préliminaire de la direction de ses réponses aux constatations.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A3. Bien que les concepts sous-tendant les mesures de contrôles dans les petites entités soient probablement similaires à celles dans les plus grandes entités, leur mode opératoire variera. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de mesures de contrôle ne sont pas nécessaires en raison du fait que les contrôles sont effectués par la direction. Par exemple, la seule autorité de la direction pour accorder un crédit aux clients et pour approuver des achats importants peut fournir un contrôle efficace sur les soldes de comptes et les flux de transactions importants, réduisant ou supprimant le besoin de mesures de contrôle plus détaillées.

A4. De même, les petites entités ont souvent peu d'employés, ce qui peut limiter au plan pratique la possibilité de séparation des tâches. Toutefois, dans une petite entité dirigée par son propriétaire, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer une supervision plus efficace que dans une grande entité. Ce plus haut niveau de supervision aura besoin d'être mis en balance avec une plus grande possibilité pour la direction de contourner les contrôles.

Faiblesses significatives du contrôle interne (Voir par. 6(b), 8)

A5. Le caractère significatif d'une faiblesse ou d'un ensemble de faiblesses du contrôle interne dépend non seulement du fait qu'une faiblesse soit réellement survenue, mais aussi de la possibilité qu'elle puisse survenir, ainsi que de son importance potentielle. Des faiblesses significatives peuvent en conséquence exister bien que l'auditeur n'en ait pas relevé au cours de l'audit.

A6. Des exemples de questions que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer si une faiblesse ou un ensemble de faiblesses du contrôle interne constitue une faiblesse significative incluent :

- la possibilité que des faiblesses conduisent à des anomalies significatives dans les états financiers des périodes futures ;
- la possibilité de la perte ou d'une fraude portant sur les actifs ou les passifs concernés ;
- le caractère subjectif et la complexité de la détermination de montants estimés, tels que des estimations comptables à la juste valeur ;
- les montants des états financiers sujets à des faiblesses ;
- le volume des mouvements qui sont enregistrés ou pourraient être enregistrés dans les soldes de comptes ou les flux d'opérations exposés à une (ou des) faiblesse(s) ;
- l'importance des contrôles sur le processus d'élaboration de l'information financière, par exemple :
  - o le suivi des mesures des contrôles généraux (telles que la supervision de la direction),
  - o les contrôles sur la prévention et la détection des fraudes,

  - o les contrôles sur le choix et l'application des méthodes comptables importantes,
  - o les contrôles sur les transactions importantes avec des parties liées,
  - o les contrôles sur les transactions importantes sortant du cadre normal des opérations de l'entité,
  - o les contrôles sur le processus d'élaboration de l'information financière en fin de période (tels que les contrôles sur les écritures de journal non récurrentes) ;
- la cause et la fréquence des problèmes relevés provenant de faiblesses de contrôles ;
- l'interaction de la faiblesse relevée avec d'autres faiblesses du contrôle interne.

A7. Des indicateurs de faiblesses significatives du contrôle interne incluent, par exemple :

- des éléments démontrant des aspects inefficaces dans l'environnement de contrôle, tels que :
  - o des indications que des transactions importantes dans lesquelles la direction est financièrement intéressée n'ont pas été examinées de manière appropriée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise,
  - o l'identification d'une fraude de la direction, qu'elle soit significative ou non, qui n'a pas été évitée par le contrôle interne de l'entité,
  - o l'incapacité de la direction de mettre en place des mesures correctives appropriées portant sur des faiblesses significatives précédemment communiquées ;
- l'absence d'un processus d'évaluation des risques au sein de l'entité alors que l'on se serait attendu à ce qu'un tel processus ait normalement été mis en place ;
- l'indication de l'inefficacité du processus d'évaluation des risques au sein de l'entité, telle que l'incapacité de la direction de détecter un risque d'anomalies significatives dont l'auditeur pouvait s'attendre à ce qu'il soit identifié par le processus d'évaluation des risque de l'entité ;
- l'indication d'une réponse inefficace apportée à des risques importants identifiés (par exemple, absence de contrôles sur de tels risques) ;
- des anomalies relevées par les procédures mises en œuvre par l'auditeur qui n'ont pas été prévenues, ou détectées et corrigées, par le contrôle interne de l'entité ;
- la ré-émission d'états financiers précédemment publiés pour refléter la correction d'une anomalie significative résultant d'une erreur ou provenant d'une fraude ;
- des éléments démontrant l'inaptitude de la direction à superviser l'établissement des états financiers.

A8. Les contrôles peuvent être conçus pour être exercés séparément ou en association avec d'autres afin de prévenir, ou détecter et corriger de manière efficace, les anomalies[5]. Par exemple, les contrôles sur les créances clients peuvent consister à la fois en des contrôles automatisés et des contrôles manuels destinés à être exercés ensemble pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies dans les soldes de comptes. Une faiblesse du contrôle interne en elle-même peut ne pas être suffisamment importante pour constituer une faiblesse significative. Toutefois, un ensemble de faiblesses affectant le même solde de compte ou la même information à fournir, ou une assertion y relative, ou une composante du contrôle interne, peut augmenter les risques d'anomalies significatives d'une manière telle qu'il en résulte une faiblesse significative.

A9. La loi ou la réglementation dans certains pays peut comporter une disposition (notamment pour les audits des entités cotées) exigeant de l'auditeur de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou à d'autres tiers concernés (tels que les autorités de régulation) un ou plusieurs types spécifiques de faiblesses du contrôle interne que celui-ci a relevés au cours de l'audit. Lorsque la loi ou la réglementation comporte des dispositions et des définitions spécifiques pour ce(s) type(s) de faiblesse(s) et requiert de l'auditeur qu'il s'appuie sur celles-ci pour sa communication, ce dernier utilise ces dispositions et ces définitions pour communiquer conformément aux exigences légales et réglementaires.

A10. Lorsqu'une juridiction utilise des termes spécifiques pour désigner les faiblesses du contrôle interne qu'il convient de communiquer sans toutefois en avoir défini le contenu, il peut être nécessaire pour l'auditeur d'exercer son jugement pour déterminer les points à communiquer par-delà ceux prévus par la loi ou la réglementation. Pour exercer ce jugement, l'auditeur peut considérer approprié de s'appuyer sur les diligences requises et les modalités d'application de la présente Norme ISA. Par exemple, si l'objectif des dispositions de la loi ou de la réglementation est de porter à l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise certaines questions touchant au contrôle interne dont elles devraient être informées, il peut être approprié de considérer que ces questions sont de même nature que les faiblesses significatives que la présente Norme ISA requiert de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A11. Les diligences requises par la présente Norme ISA restent applicables indépendamment du fait que la loi ou la réglementation puisse exiger de l'auditeur qu'il applique les dispositions ou les définitions spécifiques qu'elle contient.

Communication des faiblesses du contrôle interne

Communication des faiblesses significatives du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 9)

A12. La communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise démontre l'importance de ces questions, et aide ces personnes dans l'accomplissement de leurs responsabilités de surveillance. La Norme ISA 260 fournit des réflexions utiles concernant la

[5] Norme ISA 315, paragraphe A66.

communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsque toutes ces personnes sont impliquées dans la direction de l'entité[6].

A13. Pour déterminer le moment de la communication écrite, l'auditeur peut prendre en compte le fait qu'une telle communication sera ou non un facteur important pour permettre à ces personnes de remplir leurs responsabilités de surveillance. Par ailleurs, pour les entités cotées dans certains pays, ces personnes peuvent avoir besoin de recevoir une communication écrite de l'auditeur avant la date d'établissement des états financiers afin de satisfaire à des responsabilités spécifiques en relation avec le contrôle interne pour des besoins réglementaires ou autres. Néanmoins, dans ce dernier cas, dès lors que la communication écrite de l'auditeur portant sur les faiblesses significatives fait partie intégrante du dossier d'audit final, cette communication écrite est soumise à l'exigence[7] fixée à l'auditeur d'achever en temps voulu la mise en forme du dossier d'audit final. La Norme ISA 230 précise qu'un laps de temps approprié pour achever la mise en forme du dossier d'audit final n'excède généralement pas 60 jours après la date du rapport de l'auditeur[8].

A14. Quel que soit le moment de la communication écrite des faiblesses significatives, l'auditeur peut les communiquer oralement, en premier lieu à la direction et, si nécessaire, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise afin de les aider à prendre en temps utile des mesures correctives pour réduire les risques d'anomalies significatives. Cette démarche, cependant, ne dispense pas l'auditeur de son obligation de communiquer par écrit les faiblesses significatives relevées, ainsi que l'exige la présente Norme ISA.

A15. Le niveau de détail du contenu de la communication des faiblesses significatives relève du jugement professionnel de l'auditeur eu égard aux circonstances. Les aspects que l'auditeur peut prendre en compte pour déterminer le niveau de détail approprié de cette communication comprennent, par exemple :

- la nature de l'entité. Par exemple, la communication requise pour une entité d'intérêt public peut être différente de celle pour une entité qui n'est pas d'intérêt public ;
- la taille et la complexité de l'entité. Par exemple, la communication requise pour une entité complexe peut être différente de celle d'une entité exerçant une activité simple ;
- la nature des faiblesses significatives que l'auditeur a relevées ;
- la composition de la gouvernance de l'entité. Par exemple, une communication plus détaillée peut être nécessaire si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent des membres qui n'ont pas une grande expérience du secteur d'activité de l'entité ou des domaines concernés par les faiblesses ;
- les exigences légales ou réglementaires concernant la communication des types spécifiques de faiblesses du contrôle interne.

---

6 Norme ISA 260, paragraphe 13.

7 Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphe 14.

8 Norme ISA 230, paragraphe A21.

A16. La direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent déjà être au courant des faiblesses significatives que l'auditeur a relevées au cours de l'audit, mais peuvent avoir décidé de ne pas les corriger compte tenu du coût ou pour d'autres raisons. La mise en balance des coûts et des avantages de la mise en œuvre de mesures correctives relève de la responsabilité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. En conséquence, la diligence requise au paragraphe 9 s'applique quels que soient le coût ou les autres raisons que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent avoir pris en compte pour décider s'il convenait ou non de remédier à de telles faiblesses.

A17. Le fait que l'auditeur ait communiqué une faiblesse significative aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction lors d'un audit précédent n'exclut pas le besoin de répéter cette communication si une mesure corrective n'a pas été prise. Lorsqu'une faiblesse significative précédemment communiquée existe toujours, la communication pour l'année en cours peut reprendre le détail de la communication précédente, ou simplement y faire référence. L'auditeur peut demander à la direction ou, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pourquoi la faiblesse significative relevée n'a pas encore été corrigée. Le fait de ne pas avoir pris de mesures correctives, en l'absence d'une explication rationnelle, peut en soi représenter une faiblesse significative.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A18. Dans le cas d'audits de petites entités, l'auditeur peut communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans une forme moins structurée que dans le cas d'entités plus grandes.

Communication à la direction des faiblesses du contrôle interne (Voir par. 10)

A19. Généralement, le niveau hiérarchique approprié de la direction est celui qui a la responsabilité et l'autorité d'évaluer les faiblesses du contrôle interne et l'autorité pour prendre les mesures correctives nécessaires. Pour les faiblesses significatives, le niveau hiérarchique approprié sera probablement le directeur général ou le directeur financier (ou leur équivalent) dès lors que ces questions sont également à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Pour les autres faiblesses du contrôle interne, le niveau hiérarchique approprié peut être la direction opérationnelle plus directement impliquée dans les domaines de contrôle concernés et ayant l'autorité pour prendre les mesures correctives appropriées.

Communication à la direction des faiblesses significatives du contrôle interne (Voir par. 10(a))

A20. Certaines faiblesses significatives du contrôle interne identifiées peuvent conduire à remettre en cause l'intégrité et la compétence de la direction. Par exemple, il peut exister des indications d'une fraude ou du non-respect intentionnel par la direction des textes législatifs et réglementaires, ou la direction peut montrer une incapacité à superviser l'établissement d'états financiers adéquats, ce qui peut laisser peser des doutes sur les compétences de celle-ci. En conséquence, il peut ne pas être approprié de communiquer de telles faiblesses directement à la direction.

A21. La Norme ISA 250 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application concernant la communication portant sur des non-respects identifiés ou suspectés de

textes législatifs et réglementaires, y compris les situations où les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont elles-mêmes impliquées dans ces cas de non-respect[9]. La Norme ISA 240 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application relatives à la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou une fraude suspectée impliquant la direction[10].

Communication à la direction des autres faiblesses du contrôle interne (Voir par. 10(b))

A22. Au cours de l'audit, l'auditeur peut relever d'autres faiblesses du contrôle interne qui ne constituent pas des faiblesses significatives mais qui peuvent être suffisamment importantes pour mériter l'attention de la direction. Déterminer lesquelles de ces autres faiblesses du contrôle interne méritent l'attention de la direction relève du jugement professionnel au regard des circonstances, en prenant en compte la possibilité et l'importance potentielle des anomalies pouvant résulter de ces faiblesses dans les états financiers.

A23. La communication d'autres faiblesses du contrôle interne qui méritent l'attention de la direction n'a pas à être faite par écrit mais peut être orale. Lorsque l'auditeur a discuté des faits et circonstances de ses constatations avec la direction, il peut considérer que celles-ci ont fait l'objet d'une communication orale à la direction au moment de ces discussions. En conséquence, une communication formelle n'a pas à être faite postérieurement.

A24. Lorsque l'auditeur a communiqué à la direction des faiblesses du contrôle interne, autres que des faiblesses significatives, au cours d'une période précédente, et que la direction a décidé de ne pas y remédier pour des raisons de coût ou d'autres raisons, il n'a pas à répéter cette communication dans la période en cours. De la même façon, l'auditeur n'est pas tenu de répéter l'information relative à de telles faiblesses si cette information a été précédemment communiquée à la direction par d'autres, tels que les auditeurs internes ou les autorités de contrôle. Il peut, toutefois, être approprié pour l'auditeur de communiquer à nouveau sur ces autres faiblesses s'il y a eu un changement de direction, ou s'il a eu connaissance de nouvelles informations qui viennent modifier sa compréhension antérieure ou celle de la direction de ces faiblesses. Néanmoins, l'incapacité de la part de la direction de remédier aux autres faiblesses du contrôle interne qui avaient été précédemment communiquées peut conduire à une faiblesse significative requérant alors une communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Déterminer si tel est le cas relève du jugement professionnel de l'auditeur dans des circonstances données.

A25. Dans certaines situations, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent souhaiter être tenues au courant du détail des autres faiblesses du contrôle interne que l'auditeur a communiquées à la direction, ou être brièvement informées de la nature de ces autres faiblesses. D'un autre côté, l'auditeur peut considérer approprié d'informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des autres faiblesses qu'il a communiquées à la direction. Dans un cas ou dans l'autre, l'auditeur

[9] Norme ISA 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers », paragraphes 22–28.

[10] Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », paragraphe 41.

peut effectuer cette communication oralement ou par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A26. La Norme ISA 260 fournit des réflexions utiles concernant la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsque toutes ces personnes sont impliquées dans la direction de l'entité[11].

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 9–10)

A27. Les auditeurs dans le secteur public peuvent avoir des obligations supplémentaires de communication des faiblesses du contrôle interne qu'ils ont relevées au cours de l'audit, selon des façons, dans un degré de détail et à des tiers, non envisagés par la présente Norme ISA. Par exemple, les faiblesses significatives peuvent avoir à être communiquées au pouvoir législatif ou à d'autres organismes gouvernementaux. La loi, la réglementation ou une autre autorité peut aussi exiger que les auditeurs dans le secteur public rendent compte des faiblesses du contrôle interne, quelle que soit l'importance des incidences potentielles de ces faiblesses. De plus, la législation peut exiger des auditeurs dans le secteur public qu'ils rendent compte de questions plus larges liées au contrôle interne autres que des seules faiblesses du contrôle interne dont la présente Norme ISA requiert la communication ; par exemple, les contrôles liés au respect des textes d'autorités législatives, des réglementations, ou des clauses des contrats ou des accords de subventions.

Contenu de la communication écrite portant sur les faiblesses significatives du contrôle interne (Voir par. 11)

A28. Dans ses explications des incidences potentielles des faiblesses significatives, l'auditeur n'a pas besoin de les quantifier. Les faiblesses significatives peuvent être regroupées pour les besoins de la communication lorsqu'il est approprié de le faire. L'auditeur peut aussi inclure dans sa communication écrite des suggestions concernant les mesures à envisager pour y remédier, les actions prises ou envisagées par la direction, et une mention indiquant s'il a, ou non, entrepris une vérification quelconque pour s'assurer que les actions de la direction ont été, ou non, mises en œuvre.

A29. L'auditeur peut considérer approprié d'inclure les informations complémentaires suivantes dans sa communication :

- une mention indiquant que s'il avait mis en œuvre des procédures plus étendues sur le contrôle interne, il aurait pu relever d'autres faiblesses à communiquer ou, au contraire, conclure que certaines des faiblesses communiquées n'avaient pas, en fait, à l'être ;
- une mention indiquant que la communication a été faite pour les besoins des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et qu'elle peut ne pas convenir à d'autres fins.

A30. La loi ou la réglementation peut exiger de l'auditeur ou de la direction de transmettre une copie de la communication écrite de l'auditeur sur les faiblesses significatives aux autorités de contrôle appropriées. Lorsque cela est le cas, la communication écrite de l'auditeur peut identifier ces autorités.

[11] Norme ISA 260, paragraphe 13.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 300

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 300, « Planification d'un audit d'états financiers », doit être lue dans le contexte de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers. Cette Norme ISA vise les audits récurrents. Les questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale sont traitées séparément.

L'objet et le calendrier de la planification

2. Planifier un audit implique d'établir une stratégie générale d'audit pour la mission et de développer un programme de travail. Une planification adéquate est utile à l'audit des états financiers à différents égards, notamment en : (Voir par. A1–A3)

   - aidant l'auditeur à porter une attention appropriée aux domaines importants de l'audit ;
   - aidant l'auditeur à identifier et à résoudre les problèmes potentiels en temps voulu ;
   - aidant l'auditeur à organiser et diriger correctement la mission d'audit afin qu'elle soit réalisée de manière efficace et efficiente ;
   - assistant l'auditeur dans la sélection des membres de l'équipe affectée à la mission ayant des niveaux appropriés d'aptitude et de compétences pour répondre aux risques prévus et dans la correcte affectation des travaux entre eux ;
   - facilitant la direction et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et la revue de leurs travaux ;
   - assistant l'auditeur, le cas échéant, dans la coordination des travaux effectués par les auditeurs des composants et par les experts.

Date d'entrée en vigueur

3. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.

Diligences requises

Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission

5. L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent être impliqués dans la planification de l'audit, et notamment planifier les discussions entre les membres de l'équipe et y prendre part. (Voir par. A4)

Travaux préliminaires à la planification de la mission

6. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes au début de la mission d'audit en cours :

   (a) effectuer les procédures exigées par la Norme ISA 220 relatives au maintien de la relation client et de la mission d'audit concernée[1] ;

   (b) évaluer le respect des règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance, conformément à la Norme ISA 220[2] ;

   (c) prendre connaissance des termes de la mission, tel qu'il est exigé par la Norme ISA 210[3]. (Voir par. A5–A7)

Planification de l'audit

7. L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit pour la mission définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et donnant des lignes directrices pour l'établissement d'un programme de travail.

8. En établissant la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit :

   (a) identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;

   (b) s'assurer des objectifs de la mission en termes de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées ;

   (c) prendre en compte les facteurs qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission ;

   (d) prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ; et

   (e) s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission. (Voir par. A8–A11)

9. L'auditeur doit établir un programme de travail qui doit inclure une description :

   (a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques, déterminées en application de la Norme ISA 315[4] ;

   (b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions, déterminées en application de la Norme ISA 330[5] ;

---

[1] Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers », paragraphes 12–13.

[2] Norme ISA 220, paragraphes 9-11.

[3] Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphes 9–13.

[4] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

[5] Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

(c) des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les Normes ISA. (Voir par. A12)

10. L'auditeur doit mettre à jour et modifier la stratégie générale d'audit et le programme de travail autant que nécessaire au cours de l'audit. (Voir par. A13)

11. L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue des instructions à donner et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux. (Voir par. A14–A15)

Documentation

12. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit[6] :

(a) la stratégie générale d'audit ;

(b) le programme de travail ; et

(c) tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements. (Voir par. A16–A19)

Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale

13. L'auditeur doit entreprendre les travaux suivants, avant le commencement d'une mission d'audit initiale :

(a) effectuer les procédures prévues par la Norme ISA 220 relatives à l'acceptation du client et de la mission d'audit concernée[7] ; et

(b) communiquer avec l'auditeur précédent, lorsqu'il y a eu un changement d'auditeur, conformément aux règles d'éthique concernées. (Voir par. A20)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

L'objet et le calendrier de la planification (Voir par. 2)

A1. La nature et l'étendue de la planification varieront selon la taille et la complexité de l'entité, l'expérience passée avec l'entité des membres-clés affectés à la mission et les changements dus aux circonstances qui surviennent au cours de l'audit.

A2. La planification n'est pas une phase isolée d'un audit, mais au contraire un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou en relation avec) l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit tout au long de la mission jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours. Toutefois, la planification implique la prise en compte du calendrier de certains travaux et procédures d'audit qui nécessitent d'être

---

6 Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11 et paragraphe A6.

7 Norme ISA 220, paragraphes 12–13.

effectués avant la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Par exemple, la planification comprend la nécessité de considérer avant l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives, des aspects tels que :

- les procédures analytiques à mettre en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques ;
- la prise de connaissance générale du cadre légal et réglementaire auquel est soumise l'entité et la façon dont cette dernière s'y conforme ;
- la détermination du caractère significatif ;
- la participation d'experts ;
- la réalisation d'autres procédures d'évaluation des risques.

A3. L'auditeur peut décider de s'entretenir de certaines questions touchant à la planification avec la direction de l'entité afin de faciliter la conduite et la direction de la mission d'audit (par exemple, pour coordonner certaines des procédures d'audit planifiées avec le travail effectué par le personnel de l'entité). Bien que ces entretiens interviennent fréquemment, la stratégie générale d'audit et le programme de travail restent de la responsabilité de l'auditeur. Lors de la discussion des questions touchant à la stratégie générale d'audit et au programme de travail, l'auditeur apporte une attention particulière afin de ne pas compromettre l'efficacité de l'audit. Par exemple, la discussion avec la direction portant sur la nature et le calendrier des procédures d'audit de détail peut compromettre l'efficacité de l'audit du fait que ces dernières deviennent trop prévisibles.

Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 5)

A4. L'implication dans la planification de l'audit de l'associé responsable de la mission et des autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission améliore l'efficacité et l'efficience du processus de planification en tirant profit de leur expérience et de leur connaissance[8].

Travaux préliminaires à la planification de la mission (Voir par. 6)

A5. La réalisation, au début de la mission d'audit en cours, des travaux préliminaires à la planification identifiés au paragraphe 6 aide l'auditeur à identifier et à évaluer les événements ou les circonstances qui peuvent affecter négativement la possibilité pour ce dernier de planifier et de réaliser la mission d'audit.

A6. La réalisation de ces travaux préliminaires permet à l'auditeur de planifier une mission d'audit en s'assurant, par exemple :

- qu'il conserve l'indépendance et la capacité nécessaires pour mener la mission ;

8 La Norme ISA 315, paragraphe 10, fixe les diligences requises et fournit des modalités d'application concernant les entretiens des membres de l'équipe affectée à la mission portant sur l'exposition de l'entité aux risques d'anomalies significatives dans ses états financiers. La Norme ISA 240 « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », paragraphe 15, donne des modalités d'application sur l'importance à donner durant ces entretiens aux risques que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes.

- qu'il n'existe aucun problème relatif à l'intégrité de la direction qui puisse affecter sa volonté de poursuivre la mission ;
- qu'il n'existe aucun malentendu avec la direction sur les termes de la mission.

A7. La prise en considération par l'auditeur du maintien de la relation client et des règles d'éthique, y compris les règles d'indépendance, reste permanente tout au long du déroulement de la mission d'audit en fonction des conditions et des changements dans les circonstances qui surviennent. La mise en œuvre des procédures initiales visant à évaluer le maintien de la relation client et le respect des règles d'éthique (y compris les règles d'indépendance) au commencement de la mission d'audit en cours, implique qu'elles soient terminées avant la réalisation d'autres travaux importants relatifs à la mission en cours. Dans le cas d'audits récurrents, ces procédures initiales interviennent peu après l'achèvement de l'audit précédent (ou de façon concomitante).

Planification de l'audit

La stratégie générale d'audit (Voir par. 7–8)

A8. Le processus permettant l'établissement de la stratégie générale d'audit aide l'auditeur, sous réserve de la réalisation des procédures d'évaluation des risques, à déterminer notamment :

- les ressources à déployer pour des domaines d'audit spécifiques, telles que l'utilisation des membres de l'équipe affectée à la mission ayant une expérience appropriée pour des domaines à risque élevé, ou l'implication d'experts pour des sujets complexes ;
- l'importance des ressources à allouer aux domaines d'audit spécifiques, comme le nombre de personnes de l'équipe à affecter à l'observation de l'inventaire physique dans les sites importants, l'étendue de la revue du travail des autres auditeurs dans le cas d'audits de groupes, ou le nombre d'heures d'audit à affecter aux domaines à risque élevé ;
- la répartition de ces ressources dans le temps, par exemple lors de la phase intérimaire de l'audit ou aux dates importantes de césure entre les périodes ; et
- la façon dont ces ressources sont administrées, dirigées et supervisées, telles que les dates auxquelles des réunions préparatoires ou de conclusions avec l'équipe affectée à la mission se tiendront, la manière dont la revue par l'associé responsable et le directeur de la mission aura lieu (par exemple chez le client ou ailleurs), et si des revues de contrôle qualité de la mission seront effectuées.

A9. L'Annexe donne une liste d'exemples de facteurs à prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit.

A10. Après que la stratégie générale d'audit a été établie, un programme de travail peut être préparé pour répondre aux différentes questions identifiées dans celle-ci, prenant en compte le besoin d'atteindre les objectifs de l'audit au moyen de l'utilisation efficiente des ressources dont dispose l'auditeur. L'établissement de la stratégie générale d'audit et du programme de travail ne résulte pas nécessairement de processus distincts ou séquentiels, mais ils sont étroitement liés dans la mesure où les changements dans l'un peuvent entraîner des changements consécutifs dans l'autre.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A11. Dans les audits de petites entités, l'intégralité des travaux peut être menée par une équipe restreinte. Beaucoup de ces audits sont menés par un associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel) travaillant avec une seule personne (ou seul). Avec une équipe restreinte, la coordination et la communication entre les membres sont plus faciles. Pour ces entités, l'établissement de la stratégie générale d'audit n'est pas un exercice complexe ou prenant beaucoup de temps ; celui-ci variera avec la taille de l'entité, la complexité de l'audit et la taille de l'équipe affectée à la mission. Par exemple, un mémorandum succinct préparé à la fin de l'audit précédent sur la base d'une revue des dossiers de travail et identifiant les points importants mis en évidence lors de l'achèvement de l'audit, mis à jour pendant la période en cours sur la base des entretiens avec le propriétaire-dirigeant, peut servir de documentation de la stratégie d'audit pour la mission d'audit en cours, si elle couvre les points notés au paragraphe 8.

Le programme de travail (Voir par. 9)

A12. Le programme de travail est plus détaillé que la stratégie générale d'audit en ce qu'il définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe affectée à la mission. La planification de ces procédures d'audit a lieu tout au long de la mission au fur et à mesure que le programme de travail est mis en œuvre. Par exemple, la planification des procédures d'évaluation des risques intervient généralement très tôt dans le processus d'audit. Cependant, la planification de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit spécifiques complémentaires dépend du résultat des procédures d'évaluation des risques. De plus, l'auditeur peut commencer à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour certains flux d'opérations, soldes de comptes et informations fournies dans les états financiers, avant même de planifier toutes les autres procédures d'audit complémentaires.

Modifications au cours du déroulement de l'audit des décisions prises lors de sa planification (Voir par. 10)

A13. Du fait de la survenance d'événements imprévus, de changements dans les conditions, ou d'éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, l'auditeur peut considérer nécessaire de modifier la stratégie générale d'audit et le programme de travail et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires planifiés à l'origine, sur la base d'une appréciation révisée des risques évalués. Ceci peut être le cas lorsque des informations viennent à la connaissance de l'auditeur et diffèrent de manière importante de celles qu'il avait obtenues lors de la planification des procédures d'audit. Par exemple, des éléments probants recueillis lors de la réalisation de contrôles de substance peuvent contredire les éléments probants recueillis au moyen des tests de procédures.

Direction, supervision et revue (Voir par. 11)

A14. La nature, le calendrier, l'étendue des instructions à donner et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux, varient en fonction de multiples facteurs, comprenant :

- la taille et la complexité de l'entité ;

- le domaine sur lequel porte l'audit ;
- les risques évalués d'anomalies significatives (par exemple, une augmentation du risque évalué d'anomalies significatives dans un domaine particulier de l'audit requiert généralement une augmentation corrélative de la direction et de la supervision de l'équipe affectée à la mission, et une revue plus détaillée de leurs travaux) ;
- les aptitudes et la compétence de chacun des membres de l'équipe affectée à la mission réalisant le travail d'audit.

La Norme ISA 220 donne de plus amples précisions sur la direction, la supervision et la revue des travaux d'audit[9].

Aspects particuliers concernant les petites entités

A15. Lorsque l'audit est mené entièrement par l'associé responsable de la mission, les questions de direction et de supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que de revue de leurs travaux, ne se posent pas. Dans de telles situations, l'associé responsable de la mission ayant personnellement participé à tous les aspects du travail, sera à même de connaître toutes les questions d'importance significative. Se forger une appréciation objective sur le bien-fondé de jugements portés au cours de l'audit peut présenter des problèmes pratiques lorsque la même personne réalise l'audit dans son ensemble. Lorsque des problèmes particulièrement complexes ou inhabituels sont concernés, et que l'audit est réalisé par un professionnel exerçant à titre individuel, il peut être souhaitable de consulter d'autres auditeurs expérimentés qualifiés ou l'organisme professionnel dont l'auditeur est membre.

Documentation (Voir par. 12)

A16. La documentation de la stratégie générale d'audit garde la trace des décisions importantes considérées nécessaires pour correctement planifier l'audit et pour communiquer à l'équipe affectée à la mission les sujets importants. Par exemple, l'auditeur peut résumer la stratégie générale d'audit dans un mémorandum qui contient à la fois les décisions importantes concernant l'étendue des travaux, le calendrier et la conduite de l'audit.

A17. La documentation du programme de travail garde la trace de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques, ainsi que des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques évalués au niveau des assertions. Elle sert également à garder la trace d'une planification correcte des procédures d'audit qui peuvent ainsi être revues et approuvées avant leur mise en œuvre. L'auditeur peut utiliser des programmes de travail standards ou des questionnaires de contrôle, adaptés selon les besoins pour tenir compte des circonstances particulières de la mission.

A18. L'information consignée concernant les modifications importantes apportées à la stratégie générale d'audit et au programme de travail, et les modifications corrélatives de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, explicite les raisons des changements effectués et la stratégie générale d'audit et le programme de travail

[9] Norme ISA 220, paragraphes 15–17.

finalement retenus. Elle reflète également les réponses appropriées apportées aux changements importants intervenus au cours de l'audit.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A19. Ainsi que le précise le paragraphe A11, un bref mémorandum répondant à l'objectif peut servir à documenter la stratégie d'audit dans une petite entité. Concernant le programme de travail, des programmes standards ou des questionnaires de contrôle (voir par. A17), préparés sur la base de l'hypothèse qu'il existe peu de mesures de contrôle comme ceci est probablement le cas dans une petite entité, peuvent être utilisés sous réserve qu'ils soient adaptés aux circonstances de la mission, y compris aux résultats de l'évaluation des risques par l'auditeur.

Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale (Voir par. 13)

A20. Le but et l'objectif de la planification de l'audit sont identiques, qu'il s'agisse d'un audit initial ou d'un audit récurrent. Cependant, lors d'un audit initial, l'auditeur peut avoir besoin d'étendre ses travaux de planification car il ne possède généralement pas la connaissance passée de l'entité qu'il a dans une mission d'audit récurrente. Pour une mission d'audit initiale, les questions supplémentaires que l'auditeur peut avoir à examiner lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit et du programme de travail, incluent les aspects suivants :

- les accords à intervenir avec l'auditeur précédent, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, pour, par exemple, revoir les dossiers de travail de celui-ci ;
- les problèmes importants (y compris ceux portant sur l'application des principes comptables ou des normes d'audit et de rapport) discutés avec la direction lors de sa sélection initiale comme auditeur, la communication de ces sujets aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la façon dont ils affectent la stratégie générale d'audit et le programme de travail ;
- les procédures d'audit prévues pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriées concernant les soldes d'ouverture[10] ;
- d'autres procédures requises par le système de contrôle qualité du cabinet applicables aux missions d'audit initiales (par exemple, le système de contrôle qualité du cabinet peut demander à ce qu'un autre associé ou une personne d'expérience revoie la stratégie générale d'audit avant d'entreprendre des procédures d'audit importantes, ou les rapports avant leur émission).

[10] Norme ISA 510, « Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture ».

Annexe

(Voir : par. 7–8 en A8–A11)

Facteurs à prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit

Cette Annexe donne des exemples de sujets que l'auditeur peut considérer lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit. Beaucoup de ces sujets influenceront également l'établissement du programme de travail détaillé. Les exemples fournis couvrent un large éventail de sujets applicables à nombre de missions. Bien que certaines des questions abordées ci-après puissent être exigées par d'autres Normes ISA, toutes ces questions ne sont pas applicables à chaque mission d'audit et la liste n'est pas nécessairement exhaustive.

Caractéristiques de la mission

- le référentiel comptable à partir duquel l'information financière sur laquelle portera l'audit a été établie, y compris le besoin éventuel de rapprochement avec un autre référentiel comptable ;
- les obligations d'information propre au secteur d'activité telles que les rapports prescrits par les instances régulatrices du secteur concerné ;
- la couverture d'audit prévue, y compris le nombre et les sites des composants à inclure dans l'audit ;
- la nature des liens de contrôle entre une société mère et ses composants qui détermine les méthodes de consolidation ;
- l'importance des composants pour lesquels un audit est effectué par d'autres auditeurs ;
- la nature des secteurs d'activités qui feront l'objet de l'audit, y compris les besoins de connaissances spécialisées ;
- la monnaie devant être utilisée pour la publication de l'information financière, y compris le besoin de conversion de l'information financière auditée ;
- le besoin d'un audit légal des états financiers individuels en complément de celui des états financiers consolidés ;
- l'existence de travaux réalisés par des auditeurs internes et dans quelle mesure l'auditeur pourra s'appuyer sur ceux-ci ;
- l'utilisation par l'entité de sociétés de services et la façon dont l'auditeur peut recueillir des éléments probants concernant la conception ou le fonctionnement des contrôles effectués par celles-ci ;
- l'utilisation prévue des éléments probants recueillis lors des audits précédents, par exemple des éléments probants relatifs aux procédures d'évaluation des risques et aux tests de procédures ;

- l'impact de la technologie de l'information sur les procédures d'audit, y compris la disponibilité des données et l'utilisation prévue de techniques d'audit assistées par ordinateur ;
- le lien entre la couverture d'audit prévue et le calendrier des travaux d'audit avec les examens limités éventuels d'informations financières intermédiaires et l'impact sur l'audit de l'information recueillie durant ces examens ;
- la disponibilité du personnel du client et de l'information.

Objectifs en termes de rapport, calendrier de réalisation de l'audit et nature des communications

- le calendrier prévu par l'entité pour la publication de l'information financière, soit à des dates intercalaires, soit à la date de clôture ;
- l'organisation de réunions avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour s'entretenir de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux d'audit ;
- les entretiens avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise portant sur le type de rapports attendus et leur date d'émission, ainsi que sur les autres communications, orales ou écrites, y compris le rapport d'audit, les lettres à la direction et les communications aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- les entretiens avec la direction concernant les communications attendues tout au long de la mission relatives à l'état d'avancement des travaux d'audit ;
- les communications avec les auditeurs des composants concernant le type de rapports à émettre et leur date d'émission, ainsi que celles ayant rapport à l'audit des composants ;
- la nature et le calendrier prévus des communications entre les membres de l'équipe affectée à la mission, y compris la nature et le calendrier des réunions et des dates prévues pour la revue de leurs travaux ;
- les communications éventuelles prévues avec les tiers, y compris les obligations statutaires ou contractuelles de communication résultant de l'audit.

Facteurs importants, travaux préliminaires à la planification et connaissance acquise sur d'autres missions

- la détermination du caractère significatif, conformément à la norme ISA 320[11], et, le cas échéant :
    - o la détermination des seuils de signification pour les composants et la communication de ces seuils aux auditeurs des composants en conformité avec la norme ISA 600[12] ;

---

[11] Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

[12] Norme ISA 600, « Aspects particuliers. Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) », paragraphes 21–23 et 40(c).

  - o l'identification lors de la phase préliminaire des composants importants et des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir dès lors qu'ils sont significatifs ;

- l'identification lors de la phase préliminaire des domaines où il peut exister le plus fort risque d'anomalies significatives ;

- l'impact du risque évalué d'anomalies significatives au niveau des états financiers pris dans leur ensemble sur la direction, la supervision et la revue des travaux ;

- la façon dont l'auditeur met en exergue auprès des membres de l'équipe affectée à la mission le besoin de conserver un esprit curieux et d'exercer leur esprit critique en collectant et en évaluant les éléments probants recueillis ;

- les résultats des audits précédents durant lesquels l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne a été évaluée, y compris la nature des faiblesses identifiées et des actions prises pour y remédier ;

- les entretiens avec le personnel du cabinet fournissant d'autres prestations à l'entité portant sur des questions qui peuvent affecter l'audit ;

- l'engagement de la direction de concevoir, de mettre en œuvre et de maintenir un bon contrôle interne, y compris les éléments qui montrent que celui-ci fait l'objet d'une documentation appropriée ;

- le volume des transactions, qui est un facteur déterminant pour l'auditeur pour décider s'il est plus efficient de s'appuyer sur le contrôle interne ;

- l'importance donnée au contrôle interne dans toutes les fonctions de l'entité concourant au succès de son activité ;

- les développements importants des activités de l'entité, y compris les changements intervenus dans la technologie de l'information et les processus opérationnels, dans l'équipe de direction, ainsi que les acquisitions, les fusions ou les désinvestissements ;

- les développements importants du secteur d'activité, tels que les changements dans les règlements régissant le secteur, ou les nouvelles règles de présentation de l'information financière ;

- les changements importants dans le référentiel comptable, tels que ceux touchant aux normes comptables ;

- tout autre développement important, tels que les changements de législation affectant l'entité.

Nature, calendrier et volume des ressources disponibles

- la sélection de l'équipe affectée à la mission (y compris, lorsque ceci est nécessaire, de la personne chargée du contrôle qualité de la mission) et l'affectation des travaux d'audit aux membres de l'équipe, y compris l'affectation des membres de l'équipe ayant une expérience appropriée aux domaines où il peut exister des risques plus élevés d'anomalies significatives ;

- la répartition du budget d’audit en temps, en prévoyant une allocation appropriée des heures aux domaines où il peut exister des risques plus élevés d’anomalies significatives.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 315

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », doit être lue dans le contexte de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Date d'entrée en vigueur

2. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

   (a) Assertions – Déclarations de la direction, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir ;

   (b) Risque lié à l'activité – Risque résultant des conditions, événements, circonstances, décisions ou absence de décisions importants, qui pourraient compromettre la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et à mettre en œuvre ses stratégies, ou résultant de la fixation d'objectifs et de stratégies inappropriés ;

   (c) Contrôle interne – Processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. Le terme « contrôle(s) » se réfère à l'un quelconque des aspects d'une ou de plusieurs composantes du contrôle interne ;

   (d) Procédures d'évaluation des risques – Procédures d'audit mises en œuvre pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions ;

   (e) Risque important – Risque identifié et évalué d'anomalies significatives qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

5. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques en vue de lui fournir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions. Néanmoins, les procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit. (Voir par. A1–A5)

6. Les procédures d'évaluation des risques doivent comporter les aspects suivants :

   (a) des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; (Voir par. A6)

   (b) des procédures analytiques ; (Voir par. A7–A10)

   (c) l'observation physique et l'inspection. (Voir par. A11)

7. L'auditeur doit s'interroger pour savoir si l'information obtenue dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de la mission est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives.

8. Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions au sein de l'entité, il doit s'interroger pour savoir si l'information recueillie est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives.

9. Lorsque l'auditeur prévoit l'utilisation des informations recueillies à partir de son expérience passée de l'entité et des procédures réalisées au cours des audits précédents, il doit vérifier si des changements sont intervenus depuis le dernier audit et si ceux-ci peuvent avoir un impact sur la pertinence des informations utilisées dans le cadre de l'audit en cours. (Voir par. A12–A13)

10. L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent s'entretenir de la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives et de l'application du référentiel comptable applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer quels sont les sujets qu'il convient de communiquer aux membres de l'équipe affectée à la mission qui n'ont pas participé à l'entretien. (Voir par. A14–A16)

La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

11. L'auditeur doit prendre connaissance des domaines suivants :

    (a) secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ; (Voir par. A17–A22)

(b) nature de l'entité, notamment :

(i) ses activités ;

(ii) la détention du capital et ses structures de gouvernance ;

(iii) les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités *ad hoc ;* et

(iv) la façon dont l'entité est organisée et financée ;

afin de lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ; (Voir par. A23–A27)

(c) choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable ainsi qu'à celles suivies dans le secteur d'activité concerné ; (Voir par. A28)

(d) objectifs et stratégies de l'entité et risques y relatifs liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ; (Voir par. A29–A35)

(e) mesure et revue de la performance financière de l'entité. (Voir par. A36–A41)

Le contrôle interne au sein de l'entité

12. L'auditeur doit prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concerne généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit. (Voir par. A42–A65)

Nature et niveau de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit

13. Lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en œuvre en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. (Voir par. A66–A68)

Composantes du contrôle interne

L'environnement de contrôle

14. L'auditeur doit prendre connaissance de l'environnement de contrôle. Dans ce cadre, l'auditeur doit évaluer si :

(a) la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ; et

(b) les points forts des éléments constituant l'environnement de contrôle donnent une base solide pour les autres composantes du contrôle interne, et si ces autres

composantes ne sont pas amoindries par des faiblesses dans l'environnement de contrôle. (Voir par. A69–A78)

Le processus d'évaluation des risques par l'entité

15. L'auditeur doit acquérir une connaissance visant à déterminer si l'entité a mis en place un processus pour :

(a) identifier les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ;

(b) évaluer l'importance des risques ;

(c) évaluer la possibilité de leur survenance ; et

(d) décider des mesures à prendre pour répondre à ces risques. (Voir par. A79)

16. Si l'entité a mis en place un tel processus (ci-après désigné comme « processus d'évaluation des risques par l'entité »), l'auditeur doit prendre connaissance ainsi que les résultats qui en découlent. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas décelés, il doit évaluer s'il existait un risque sous-jacent d'une nature telle qu'il s'attendait à ce qu'il soit révélé par le processus d'évaluation des risques par l'entité. Si un tel risque existe, l'auditeur doit prendre connaissance des raisons qui ont fait que le processus ne l'a pas identifié et évaluer si celui-ci est approprié en la circonstance ou déterminer s'il existe une faiblesse significative du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité.

17. Si l'entité n'a pas établi un tel processus ou n'a pas d'autre processus adéquat, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction pour savoir si des risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ont été identifiés et connaître la façon dont ils ont été traités. L'auditeur doit évaluer si l'absence d'un processus documenté d'évaluation des risques est approprié en la circonstance, ou déterminer si ceci représente une faiblesse significative du contrôle interne de l'entité. (Voir par. A80)

Le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière, et la communication.

18. L'auditeur doit prendre connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents, qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière, comprenant les domaines suivants :

(a) les flux d'opérations qui, dans les activités de l'entité, sont importants au regard des états financiers ;

(b) les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers ;

(c) les enregistrements comptables concernés, les informations les sous-tendant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ; ceci inclut la correction des informations erronées et la façon dont l'information est reportée au grand livre.

La comptabilisation peut être faite soit sous forme manuelle, soit sous forme électronique ;

(d) la façon dont le système d'information appréhende des événements et des circonstances, autres que des flux d'opérations, qui sont importants au regard des états financiers ;

(e) le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers ;

(f) les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des transactions non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements. (Voir par. A81–A85)

19. L'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité communique les rôles et les responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière et les éléments importants y afférents, visant : (Voir par. A86–A87)

(a) la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et

(b) la communication externe, par exemple avec les autorités de contrôle.

Mesures de contrôle pertinentes pour l'audit

20. L'auditeur doit prendre connaissance des mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, c'est-à-dire celles qu'il estime nécessaires pour appréhender, afin de les évaluer, les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques évalués. Un audit n'exige pas de l'auditeur une connaissance de toutes les mesures de contrôle relatives à chaque flux d'opérations, solde de compte et informations fournies dans les états financiers, dès lors qu'ils sont importants, ou de chaque assertion les sous-tendant. (Voir par. A88–A94)

21. Lorsqu'il appréhende les mesures de contrôle de l'entité, l'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique. (Voir par. A95–A97)

Suivi des contrôles

22. L'auditeur doit prendre connaissance des principales mesures utilisées par l'entité pour assurer le suivi du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris de celles relatives aux mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi que la compréhension de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices sur les faiblesses de ses propres contrôles. (Voir par. A98–A100)

23. Si l'entité a une fonction d'audit interne[1], l'auditeur doit prendre connaissance des aspects suivants afin de déterminer si la fonction d'audit interne est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit :

1 Le terme « fonction d'audit interne » est défini dans la Norme ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes », paragraphe 7(a) comme : « Activité d'évaluation mise en place au sein de l'entité, ou

(a) la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne et la façon dont cette fonction s'intègre dans la structure organisationnelle de l'entité ; et

(b) les travaux menés, ou à mener, par la fonction d'audit interne. (Voir par. A101–A103)

24. L'auditeur doit prendre connaissance des sources d'informations utilisées dans le cadre du suivi des mesures de contrôle, et des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour apprécier si l'information est suffisamment fiable pour répondre aux objectifs de ce suivi. (Voir par. A104)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

25. L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :

(a) au niveau des états financiers ; (Voir par. A105–A108) et

(b) au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir par. A109–A113)

afin de lui fournir une base pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.

26. A cette fin, l'auditeur doit :

(a) identifier les risques dans le cadre de sa démarche pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents en relation avec les risques, en prenant en considération les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir par. A114–A115)

(b) évaluer les risques identifiés et évaluer si ceux-ci affectent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement beaucoup d'assertions ;

(c) rattacher les risques identifiés aux problèmes auxquels ils peuvent conduire au niveau des assertions, prenant en compte les contrôles pertinents qu'il a l'intention de vérifier ; et (Voir par. A116–A118)

(d) considérer la possibilité d'anomalie, y compris de multiples anomalies, et considérer si l'anomalie potentielle est d'une importance telle qu'elle peut constituer une anomalie significative.

Risques requérant une attention particulière dans le cadre de l'audit

27. Dans le cadre de l'évaluation des risques décrite au paragraphe 25, l'auditeur doit déterminer si un quelconque des risques identifiés est, à son avis, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit exclure les effets des contrôles identifiés relatifs à ce risque.

---

rendue par un prestataire de l'entité. Ses tâches incluent, entre-autres, l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne ».

28. En exerçant son jugement pour déterminer quels sont les risques importants, l’auditeur doit prendre en compte, au minimum, les aspects suivants :

(a) le risque est, ou non, un risque de fraude ;

(b) le risque est, ou non, lié à des développements nouveaux de nature économique, comptable ou autre et requiert, en conséquence, une attention particulière ;

(c) la complexité des opérations ;

(d) le risque découle, ou non, de transactions importantes avec des parties liées ;

(e) le degré de subjectivité attaché à l’appréciation des informations financières en relation avec le risque, plus particulièrement pour celles de ces informations qui comportent un large éventail d’incertitudes attaché leur évaluation ;

(f) le risque concerne, ou non, des transactions importantes sortant du cadre normal des opérations de l’entité, ou qui paraissent par ailleurs inhabituelles. (Voir par. A119–A123)

29. Si l’auditeur a déterminé qu’un risque important existe, il doit prendre connaissance des contrôles exercés par l’entité, y compris des mesures de contrôle, relatifs à ce risque. (Voir par. A124–A126)

Risques pour lesquels les contrôles de substance seuls ne fournissent pas d’éléments probants suffisants et appropriés

30. Concernant certains risques, l’auditeur peut juger qu’il n’est pas possible, ou faisable, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls contrôles de substance. De tels risques peuvent résulter de l’enregistrement récurrent, incorrect ou incomplet, de flux d’opérations, ou de soldes de comptes importants, leurs caractéristiques permettant souvent leur comptabilisation par un processus automatisé avec peu, ou pas, d’intervention manuelle. Dans de tels cas, les contrôles de l’entité sur ces risques sont pertinents pour l’audit et l’auditeur doit en prendre connaissance. (Voir par. A127–A129)

Révision de l’évaluation des risques

31. L’évaluation par l’auditeur des risques d’anomalies significatives au niveau des assertions peut évoluer au cours de l’audit au fur et à mesure que des éléments probants supplémentaires sont recueillis. Dans les situations où l’auditeur recueille des éléments probants à partir des procédures d’audit complémentaires mises en œuvre, ou si des informations nouvelles sont recueillies, et qu’il existe des incohérences avec les éléments probants à partir desquels il a fondé son évaluation initiale, l’auditeur doit réviser son évaluation et modifier en conséquence les procédures d’audit complémentaires planifiées. (Voir par. A130)

Documentation

32. L’auditeur doit inclure dans la documentation d’audit[2] :

2 Norme ISA 230, « Documentation d’audit », paragraphe 8–11, et paragraphe A6.

(a) la discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission ainsi que le requiert le paragraphe 10, et les décisions importantes en résultant ;

(b) les éléments-clés de la connaissance acquise relative à chacun des aspects de l'entité et de son environnement, spécifiés au paragraphe 11, et à chacune des composantes du contrôle interne identifiées aux paragraphes 14–24 ; la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance et les procédures d'évaluation des risques réalisées ;

(c) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions, ainsi que le requiert le paragraphe 25 ; et

(d) les risques identifiés et les contrôles y afférents dont il a pris connaissance conformément aux paragraphes 27–30. (Voir par. A131–A134)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées (Voir par. 5)

A1. Prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne (ci-après appelé « connaissance de l'entité »), est un processus continu relevant d'une démarche active visant à rassembler, mettre à jour et analyser l'information tout au long de l'audit. Cette connaissance donne une base à partir de laquelle l'auditeur planifie la mission et exerce son jugement professionnel, par exemple pour :

- évaluer les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers ;
- déterminer le seuil de signification conformément à la norme ISA 320[3] ;
- examiner le bien-fondé du choix et de l'application des méthodes comptables suivies et le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers ;
- identifier les domaines pour lesquels des procédures spécifiques peuvent s'avérer nécessaires ; par exemple, les opérations réalisées avec des parties liées, le caractère approprié de l'hypothèse de continuité de l'exploitation retenue par la direction, ou le bien-fondé des opérations par rapport à l'activité de l'entité ;
- déterminer les résultats attendus à utiliser lors de la mise en œuvre de procédures analytiques ;
- répondre aux risques évalués d'anomalies significatives, y compris pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires, dans le but de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; et

[3] Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

- évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, tels que le caractère approprié des hypothèses retenues par la direction et des déclarations orales et écrites faites par celle-ci.

A2. Les informations recueillies lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées peuvent être utilisées par l'auditeur comme éléments probants pour justifier de son évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, l'auditeur peut également recueillir au travers de la mise en œuvre de ces procédures, des éléments probants concernant les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et les assertions sous-jacentes, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, même si ces procédures n'ont pas été spécifiquement conçues en tant que contrôles de substance ou de tests de procédures. Il peut aussi décider de réaliser des contrôles de substance ou des tests de procédures de façon concomitante avec les procédures d'évaluation des risques s'il est plus efficient de procéder ainsi.

A3. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer le niveau de connaissance requis. Il apprécie principalement si la connaissance qu'il a acquise est suffisante pour atteindre les objectifs fixés par cette Norme ISA. Le niveau de connaissance générale requis de l'auditeur est moins élevé que celui que possède la direction pour gérer les opérations de l'entité.

A4. Les risques à évaluer comprennent aussi bien ceux résultant d'erreurs que ceux provenant de fraudes, et sont couverts par la présente Norme ISA. Cependant, l'importance de la fraude est telle que les diligences requises et les modalités d'application complémentaires sont prévues dans la Norme ISA 240 en relation avec les procédures d'évaluation des risques et des mesures de contrôle, afin de recueillir des informations qui sont utilisées pour identifier les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes[4].

A5. Bien qu'il soit requis de l'auditeur de mettre en œuvre toutes les procédures d'évaluation des risques prévues au paragraphe 6 dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité (voir paragraphes 11–24), il ne lui est pas demandé de réaliser chacune d'elles pour chacun des aspects de cette prise de connaissance. D'autres procédures peuvent être mises en œuvre lorsque les informations qui en découlent peuvent être utiles à l'identification des risques d'anomalies significatives. Des exemples de ces procédures comportent :

- la revue des informations obtenues de sources extérieures telles que des journaux économiques et financiers ; des rapports d'analystes, de banques ou d'agences de notation ; ou des publications des autorités de contrôle ou des publications financières ;

- la demande d'informations auprès de conseils juridiques extérieurs de l'entité ou d'experts en évaluation dont l'entité a utilisé les services.

---

4 Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », paragraphes 12–24.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (Voir par. 6(a))

A6. Une grande partie des informations recueillies par l'auditeur dans le cadre de demandes d'informations sont obtenues de la direction et des personnes responsables de l'élaboration de l'information financière. Cependant, l'auditeur peut aussi recueillir ces informations ou avoir une vue différente en identifiant des risques d'anomalies significatives, à partir de demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité et d'autres employés à différents niveaux de responsabilités. Par exemple :

- des demandes d'informations auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent aider l'auditeur à comprendre le contexte dans lequel les états financiers sont établis ;
- des demandes d'informations auprès des collaborateurs du service d'audit interne peuvent fournir des renseignements sur les procédures d'audit interne réalisées au cours de l'année portant sur la conception et l'efficacité du contrôle interne de l'entité et sur le caractère satisfaisant ou non des réponses apportées par la direction aux problèmes mis en évidence par leurs travaux ;
- des demandes d'informations auprès des employés responsables d'initier, de traiter ou d'enregistrer des opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur dans l'appréciation du caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables suivies ;
- des demandes d'informations auprès du service juridique interne peuvent fournir des renseignements sur des sujets tels que les litiges, la conformité aux textes législatifs et réglementaires, la connaissance de fraudes commises ou suspectées affectant l'entité, les garanties accordées, les engagements après-vente, les accords (tels que l'existence de co-entreprises) ou encore la portée des clauses d'un contrat ;
- des demandes d'informations auprès du personnel du service marketing ou commercial peuvent fournir des renseignements sur les évolutions dans la stratégie marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les accords commerciaux avec les clients.

Procédures analytiques (Voir par. 6(b))

A7. Des procédures analytiques réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent identifier des aspects de l'entité dont l'auditeur n'avait pas connaissance et peuvent l'aider dans son évaluation des risques d'anomalies significatives dans le but de fournir une base pour définir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués. Des procédures analytiques réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent inclure tant des informations financières que non financières, par exemple, des corrélations entre les ventes et la surface des espaces de ventes ou le volume des marchandises vendues.

A8. Les procédures analytiques peuvent être utiles pour identifier des opérations ou événements inhabituels, des montants, ratios ou tendances pouvant faire apparaître des éléments ayant une incidence sur l'audit. Des corrélations inhabituelles ou inattendues qui sont relevées peuvent aussi aider l'auditeur à identifier des risques d'anomalies

significatives, en particulier des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

A9. Cependant, lorsque ces procédures analytiques utilisent des informations agrégées à un niveau global (ce qui peut être le cas avec des procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques), les résultats de ces procédures ne peuvent fournir qu'une indication initiale générale quant à l'existence d'une anomalie significative. En conséquence, dans ces situations, la prise en compte d'autres informations collectées lors de l'identification des risques d'anomalies significatives ainsi que des résultats de ces procédures analytiques peut aider l'auditeur à interpréter et évaluer les résultats des procédures analytiques.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A10. Certaines petites entités peuvent ne pas avoir d'informations intercalaires ou mensuelles pouvant être utilisées pour les besoins des procédures analytiques. Dans ces situations, bien que l'auditeur puisse être en mesure de réaliser des procédures analytiques limitées dans le but de planifier l'audit ou d'obtenir certaines informations au travers de demandes d'informations, il peut lui être utile de planifier la mise en œuvre de procédures analytiques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au moment où un premier jeu d'états financiers préliminaires est disponible.

Observation physique et inspection (Voir par. 6(c))

A11. L'observation physique et l'inspection peuvent corroborer les informations obtenues suite aux demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes et peuvent également fournir des informations relatives à l'entité et à son environnement. Des exemples de ces procédures d'audit comportent l'observation physique et l'inspection des éléments suivants :

- les opérations de l'entité ;
- des documents (tels que les business plans et les plans stratégiques), des enregistrements comptables, et des manuels de contrôle interne ;
- des rapports préparés par la direction (tels que des rapports de gestion trimestriels ou des états financiers intermédiaires) et par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (tels que les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration) ;
- les locaux et les sites de production de l'entité.

Informations recueillies au cours de périodes précédentes (Voir par. 9)

A12. L'expérience de l'entité acquise par l'auditeur et les procédures d'audit réalisées lors des audits précédents peuvent lui fournir des informations sur des sujets tels que :

- les anomalies antérieures et le fait qu'elles aient été corrigées ou non en temps voulu ;
- la nature de l'entité et de son environnement ainsi que de son contrôle interne, y compris des faiblesses du contrôle interne ;

- les changements importants dans l'entité ou dans ses opérations survenus depuis la clôture de la période précédente auxquels elle a dû faire face, ce qui peut aider l'auditeur à acquérir une connaissance suffisante de l'entité et lui permettre d'identifier et d'évaluer des risques d'anomalies significatives.

A13. Il est requis de l'auditeur de déterminer si l'information recueillie au cours de périodes précédentes reste pertinente dans le cas où il envisage de l'utiliser pour les besoins de l'audit en cours. Ceci tient au fait que des changements dans l'environnement de contrôle, par exemple, peuvent affecter la pertinence de l'information précédemment recueillie. Afin de déterminer si de tels changements pouvant affecter la pertinence de cette information sont intervenus, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations et réaliser des procédures d'audit appropriées, telles que des tests de conformité des systèmes concernés.

Discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 10)

A14. Les discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission portant sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives :

- donnent l'occasion aux membres de l'équipe les plus expérimentés, y compris l'associé responsable de la mission, de partager leur expérience personnelle fondée sur leur connaissance de l'entité ;
- permettent aux membres de l'équipe affectée à la mission d'échanger des informations sur les risques liés à l'activité auxquels l'entité est confrontée et comment et dans quels domaines les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ;
- aident les membres de l'équipe affectée à la mission à acquérir une meilleure connaissance des potentialités d'anomalies significatives dans les états financiers dans les domaines spécifiques qui leur sont assignés, et à comprendre comment les résultats des procédures d'audit qu'ils ont réalisées peuvent affecter d'autres aspects des travaux d'audit, y compris les décisions relatives à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit complémentaires ;
- fournissent une base à partir de laquelle les membres de l'équipe affectée à la mission communiquent et partagent de nouvelles informations recueillies tout au long de l'audit et qui peuvent affecter l'évaluation des risques d'anomalies significatives ou les procédures d'audit mises en œuvre pour répondre à ces risques.

La Norme ISA 240 précise les diligences requises et les modalités d'application complémentaires concernant les discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission relatives aux risques de fraudes[5].

A15. Il n'est pas toujours nécessaire ou possible que tous les membres assistent à chaque discussion (comme par exemple, dans le cas d'un audit impliquant plusieurs sites), pas plus qu'il n'est nécessaire pour tous les membres de l'équipe affectée à la mission d'être informés de toutes les décisions prises au cours de ces entretiens. L'associé

[5] Norme ISA 240, paragraphe 15.

responsable de la mission peut discuter de questions avec les membres-clés de l'équipe affectée à la mission y compris, si ceci est jugé approprié, avec des spécialistes et les collaborateurs responsables de l'audit de composants, et déléguer le soin de mener ces entretiens, avec les autres membres de l'équipe, en tenant compte de l'étendue de la communication considérée nécessaire au sein de l'équipe affectée à la mission. Un plan de communication, ayant reçu l'aval de l'associé responsable de mission, peut être utile.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A16. Nombre de missions d'audit sont menées intégralement par l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant seul). Dans de telles situations, c'est à ce dernier, ayant personnellement planifié l'audit, de considérer la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs.

La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

Facteurs relatifs au secteur d'activité, facteurs réglementaires et autres facteurs externes (Voir par. 11(a))

Facteurs relatifs au secteur d'activité

A17. Les facteurs relatifs au secteur d'activité concernent les conditions sectorielles telles que le marché et la concurrence, les relations avec les clients et les fournisseurs et les développements technologiques. Les domaines que l'auditeur peut prendre en compte comprennent par exemple :

- le marché et la concurrence, y compris la demande, la capacité de production et la concurrence sur les prix ;
- l'activité cyclique ou saisonnière ;
- la technologie des produits fabriqués par l'entité ;
- l'approvisionnement énergétique et son coût.

A18. Le secteur d'activité dans lequel l'entité opère peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives résultant de la nature des activités ou du niveau de réglementation. Par exemple, les contrats à long terme peuvent comporter des estimations importantes des produits et des coûts qui engendrent des risques d'anomalies significatives. Dans de tels cas, il est important que l'équipe affectée à la mission comprenne des membres ayant une connaissance et une expérience suffisante dans les domaines concernés, tel que requis par la Norme ISA 220[6].

Facteurs réglementaires

A19. Les facteurs réglementaires pertinents visent l'environnement réglementaire. Ce dernier englobe, parmi d'autres aspects, le référentiel comptable applicable, ainsi que

[6] Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers », paragraphe 14.

le contexte légal et politique. Les sujets que l'auditeur peut prendre en compte comprennent par exemple :

- les principes comptables et les pratiques spécifiques au secteur d'activité ;
- le cadre réglementaire propre à un secteur d'activité réglementé ;
- le cadre législatif et réglementaire qui affecte de manière importante les opérations de l'entité, y compris la supervision directe exercée par les régulateurs ;
- la fiscalité (impôts directs et autres impôts) ;
- les politiques gouvernementales affectant la conduite des affaires courantes de l'entité, telles que la politique monétaire, y compris le contrôle des changes, la politique fiscale, les incitations financières (par exemple gouvernementales), ainsi que la politique de tarification ou de restrictions commerciales ;
- les exigences environnementales affectant le secteur d'activité et les opérations de l'entité.

A20. La Norme ISA 250[7] comporte certaines exigences spécifiques concernant le cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son industrie ou au secteur d'activité dans lequel elle opère.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A21. Pour les audits des entités du secteur public, les textes législatifs ou réglementaires, ou les instructions d'une autre autorité peuvent affecter les opérations de l'entité. Il est indispensable d'appréhender de tels éléments lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement.

Autres facteurs externes

A22. Des exemples d'autres facteurs externes affectant l'entité que l'auditeur peut considérer, comprennent les conditions du niveau général de l'activité économique, les taux d'intérêts et les possibilités de financement, l'inflation ou la réévaluation monétaire.

Nature de l'entité (Voir par. 11(b))

A23. La connaissance de la nature de l'entité permet à l'auditeur d'appréhender des questions portant, par exemple, sur :

- la complexité éventuelle de sa structure, par exemple une entité ayant des filiales ou d'autres composants dans de multiple sites. Des structures complexes engendrent souvent des problèmes qui peuvent donner lieu à des risques d'anomalies significatives. Ces problèmes peuvent concerner la comptabilisation appropriée du goodwill, de co-entreprises, de prises de participation ou d'entités ad hoc ;

---

7 Norme ISA 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers », paragraphe 12.

- la détention du capital et les relations entre les détenteurs du capital et d'autres personnes ou entités. Cette connaissance aide à déterminer si des opérations avec les parties liées ont été correctement identifiées et comptabilisées. La Norme ISA 550[8] définit des obligations et fournit des modalités d'application sur les aspects à prendre en considération par l'auditeur concernant les parties liées.

A24. Des exemples des questions que l'auditeur peut prendre en compte lors de sa prise de connaissance de la nature de l'entité sont donnés ci-après :

- Activités de l'entité :
  - o nature des sources de revenus, produits ou services et les débouchés, y compris le recours au *e-commerce* tel que les ventes par Internet et les modes de commercialisation ;
  - o conduite des activités (par exemple : étapes et modes de production, ou activités exposées à des risques environnementaux) ;
  - o alliances, co-entreprises et activités de sous-traitance ;
  - o dispersion géographique et segmentation sectorielle ;
  - o localisation des sites de production, des entrepôts, des bureaux et localisation et volume des stocks ;
  - o principaux clients et fournisseurs de marchandises ou prestataires de services, accords salariaux (y compris l'existence de conventions collectives, plans de retraite ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi, stock options ou accords de participation aux résultats, et réglementation gouvernementale relative aux questions salariales) ;
  - o activités et dépenses de recherche et développement ;
  - o opérations avec les parties liées.
- Investissements et activités liées :
  - o acquisitions ou désinvestissements planifiés ou récemment réalisés ;
  - o investissements ou cessions d'actions et de prêts ;
  - o prises de participation ;
  - o investissements dans des entités non consolidées, y compris les partenariats, les co-entreprises et les entités *ad hoc*.
- Financement et activités liées :
  - o filiales et entités associées importantes, y compris les structures consolidées ou non consolidées ;
  - o structure et termes de l'endettement, y compris les accords de financement hors bilan et les contrats de leasing ;

---

8 Norme ISA 550, « Parties liées ».

    - bénéficiaires économiques (nationaux, étrangers, leur réputation dans le monde des affaires et leur expérience), et parties liées ;
    - recours à des instruments financiers dérivés.

- Elaboration de l'information financière :
    - principes comptables et pratiques sectorielles spécifiques, y compris les spécificités importantes du secteur (par exemple, les prêts ou emprunts dans les banques, ou la recherche et le développement dans l'industrie pharmaceutique) ;
    - pratiques de comptabilisation des produits ;
    - évaluation à la juste valeur ;
    - actifs et passifs en monnaies étrangères et opérations en devises ;
    - comptabilisation des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles dans des domaines controversés ou nouveaux (par exemple des rémunérations dont le paiement est fondé sur des actions).

A25. Des changements importants survenus dans l'entité depuis les périodes précédentes peuvent engendrer, ou modifier, des risques d'anomalies significatives.

Nature des entités *ad hoc*

A26. Une entité *ad hoc* (quelquefois appelée « véhicule à but particulier ») est une entité qui est généralement créée dans un but circonscrit et bien défini, par exemple pour mettre en œuvre un bail, sécuriser des actifs financiers, ou pour mener des activités de recherche et développement. Elle peut prendre la forme d'une société, d'un trust, d'un partenariat ou d'une association de fait. L'entité pour le compte de laquelle l'entité *ad hoc* a été créée peut souvent transférer des actifs à cette dernière (par exemple, dans le cadre de la dématérialisation d'une transaction impliquant des actifs financiers), obtenir le droit d'utiliser les actifs de l'entité qui les a transférés, ou rendre des services à celle-ci, tandis que d'autres parties peuvent lui fournir le financement. Comme la Norme ISA 550 l'indique, dans certaines situations, une entité *ad hoc* peut être une partie liée à l'entité[9].

A27. Les référentiels comptables définissent souvent de manière détaillée les conditions qui apparaissent nécessaires pour assurer le contrôle, ou les circonstances dans lesquelles l'entité *ad hoc* doit entrer dans le périmètre de consolidation. L'interprétation des règles de ces référentiels comptables requiert souvent une connaissance détaillée des accords pertinents impliquant l'entité *ad hoc*.

Le choix des politiques comptables par l'entité et leur application (Voir par. 11(c))

A 28. La connaissance des choix des politiques comptables par l'entité et leur application peut comprendre des sujets tels que :

- les méthodes utilisées par l'entité pour enregistrer des opérations importantes ou inhabituelles ;

9 Norme ISA 550, paragraphe A7.

- l’impact de politiques comptables importantes appliquées dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n’existe pas de règles édictées ou de consensus ;
- des changements dans les politiques comptables suivies par l’entité ;
- les normes et les textes législatifs et réglementaires en matière d’information financière qui sont d’application nouvelle pour l’entité et la façon dont l’entité les adoptera.

Objectifs, stratégies et risques afférents liés à l’activité (Voir par. 11(d))

A29. L’entité exerce ses activités dans un contexte caractérisé par des facteurs sectoriels et réglementaires et par d’autres facteurs internes et externes. Selon ces facteurs, la direction de l’entité ou les personnes constituant le gouvernement d’entreprise définissent des objectifs qui constituent les plans stratégiques globaux de l’entité. Les stratégies se définissent comme la démarche par laquelle la direction pense atteindre ses objectifs. Les objectifs et la stratégie de l’entité peuvent cependant changer dans le temps.

A30. Bien que l’incluant, le risque lié à l’activité est plus large que le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives. Ce risque peut provenir du changement ou de la complexité. Le fait de ne pas reconnaître le besoin d’un changement peut aussi engendrer un risque lié à l’activité. Ce dernier peut provenir, par exemple :

- du développement de nouveaux produits ou de services qui peuvent échouer ;
- d’un marché qui, bien que développé avec succès, n’est pas adéquat pour répondre à la demande du produit ou du service ;
- les défauts d’un produit ou d’un service qui peuvent engendrer des passifs et le risque d’altérer la réputation.

A31. La connaissance des risques liés à l’activité auxquels l’entité fait face accroît la possibilité d’identifier des risques d’anomalies significatives, dès lors que les risques liés à l’activité auront des conséquences financières éventuelles et donc un impact sur les états financiers. Toutefois, l’auditeur n’a pas la responsabilité d’identifier ou d’évaluer tous les risques liés à l’activité dès lors que tous ces risques n’engendrent pas des risques d’anomalies significatives.

A32. La liste suivante reprend des exemples de sujets que l’auditeur peut considérer lors de sa prise de connaissance des objectifs, des stratégies et des risques liés à l’activité qui peuvent engendrer un risque que les états financiers comportent des anomalies significatives :

- développements sectoriels (un risque potentiel lié à l’activité pourrait résulter par exemple du fait que l’entité n’a pas le personnel ou l’expertise requis pour faire face aux changements sectoriels) ;
- nouveaux produits ou services (un risque potentiel lié à l’activité pourrait par exemple résulter d’une responsabilité accrue concernant ce produit) ;

- développement de l'activité (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter de la demande qui n'a pas été correctement estimée) ;
- nouvelles exigences en matière comptable (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter d'une mise en application incomplète ou incorrecte de nouvelles règles ou d'une augmentation des coûts) ;
- exigences réglementaires (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple engendrer une exposition accrue de l'entité à des actions en justice) ;
- besoins de refinancement présents ou futurs (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être la perte de financements due à l'incapacité de l'entité à tenir ses engagements) ;
- utilisation de la technologie de l'information (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être lié à une incompatibilité des systèmes d'exploitation et des processus) ;
- effets de la mise en œuvre d'une stratégie, en particulier les effets qui pourraient induire de nouvelles exigences comptables (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être une mise en œuvre incomplète ou incorrecte).

A33. Un risque lié à l'activité peut avoir des conséquences immédiates sur le risque d'anomalies significatives dans les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, au niveau des assertions ou des états financiers. Par exemple, le risque lié à l'activité provenant de la réduction d'un portefeuille clients peut augmenter le risque d'anomalies significatives lié à l'évaluation des créances. Cependant, le même risque, en particulier lorsqu'il est associé à une économie en récession, peut aussi avoir une conséquence à plus long terme que l'auditeur prendra en considération en appréciant le caractère approprié de l'hypothèse de continuité de l'exploitation. Le fait qu'un risque lié à l'activité puisse engendrer un risque d'anomalies significatives est, en conséquence, apprécié par l'auditeur à la lumière des circonstances auxquelles l'entité fait face. Des exemples de circonstances et de faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives sont donnés en Annexe 2.

A34. Généralement, la direction identifie les risques liés à l'activité et définit des approches pour y répondre. Une telle procédure d'évaluation des risques fait partie du contrôle interne et est abordée au paragraphe 15 et aux paragraphes A79–A80.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A35. Pour les audits des entités du secteur public, « les stratégies de la direction » peuvent être influencées par des préoccupations en matière de responsabilité vis-à-vis du public et inclure des objectifs qui trouvent leur origine dans la loi, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité.

Mesure et analyse de la performance financière de l'entité (Voir par. 11(e))

A36. La direction et d'autres personnes mesureront et analyseront les sujets qu'elles considèrent d'importance. Les mesures de la performance, tant externes qu'internes, créent des pressions sur l'entité qui, en retour, peuvent inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance opérationnelle ou l'inciter à présenter des

états financiers mensongers. En conséquence, la connaissance des mesures de performance de l'entité aide l'auditeur à apprécier si de telles pressions peuvent conduire à des actions de la direction pouvant accroître les risques d'anomalies significatives, y compris ceux provenant de fraudes. Voir Norme ISA 240 précisant les diligences requises et les modalités d'application concernant les risques de fraudes.

A37. La mesure et l'analyse de la performance financière ne sont pas de même nature que le suivi des contrôles (visé aux paragraphes A98–A104 comme une composante du contrôle interne), bien que leurs objectifs puissent se recouper :

- la mesure et l'analyse de la performance ont pour but de déterminer si la performance opérationnelle répond aux objectifs fixés par la direction (ou des tiers) ;
- le suivi des contrôles concerne spécifiquement le fonctionnement effectif du contrôle interne.

Dans certains cas cependant, les indicateurs de performance fournissent aussi des informations qui permettent à la direction d'identifier des faiblesses du contrôle interne.

A38. Des exemples d'informations générées en interne, utilisées par la direction pour mesurer et analyser la performance financière et que l'auditeur peut considérer, sont les suivants :

- indicateurs-clés de performance (financiers et non financiers), ratios-clés, tendances et statistiques opérationnelles ;
- analyses comparatives de performance financière sur plusieurs périodes ;
- budgets, prévisions, analyses de variations, informations sectorielles et rapports de performance par division, par département ou par autre niveau ;
- évaluation de la performance des employés et des politiques de rémunération incitatives ;
- comparaison de la performance de l'entité avec celle de ses concurrents.

A39. Les tiers à l'entité peuvent aussi mesurer et analyser la performance financière de l'entité. Par exemple, l'information externe, telle que les rapports d'analystes et les rapports d'agences de notation, peut s'avérer utile à l'auditeur. De tels rapports peuvent souvent être obtenus de l'entité auditée elle-même.

A40. Les mesures faites en interne peuvent mettre en évidence des résultats ou des tendances inattendus qui requièrent de la direction d'en déterminer les causes et de prendre des mesures correctives (y compris, dans certains cas, la détection et la correction en temps voulu d'anomalies). Les mesures de performance peuvent aussi indiquer à l'auditeur que des risques d'anomalies de l'information concernée contenue dans les états financiers existent réellement. Par exemple, les mesures de performance peuvent indiquer que l'entité bénéficie d'une croissance rapide ou d'une rentabilité anormale par rapport à d'autres entités dans le même secteur d'activité. Une telle information, notamment si elle est associée avec d'autres éléments tels qu'un bonus ou une rémunération incitative basés sur la performance, peut être révélatrice d'un risque

potentiel de biais introduits par la direction dans l'établissement des états financiers par la direction.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A41. Les petites entités n'ont habituellement pas d'outils de mesure et d'analyse de leur performance financière. Les demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que l'entité s'appuie sur certains indicateurs-clés pour évaluer la performance financière et prendre des mesures appropriées. Si de telles demandes indiquent l'absence d'outils de mesure ou d'analyse de la performance, il peut alors exister un risque plus élevé d'anomalies non détectées et non corrigées.

Le contrôle interne de l'entité (Voir par. 12)

A42. La connaissance du contrôle interne aide l'auditeur à identifier les types d'anomalies potentielles et les facteurs qui affectent les risques d'anomalies significatives et à définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

A43. Les modalités d'application figurant ci-après et relatives au contrôle interne, sont présentées sous quatre sections :

- nature générale et caractéristiques du contrôle interne ;
- contrôles pertinents pour l'audit ;
- nature et étendue de la connaissance des contrôles pertinents ;
- composantes du contrôle interne.

Nature générale et caractéristiques du contrôle interne

Objectifs du contrôle interne

A44. Le contrôle interne est conçu, mis en œuvre et suivi pour répondre aux risques liés à l'activité qui affectent la réalisation d'un des objectifs de l'entité et qui concernent :

- la fiabilité de l'information financière établie par l'entité ;
- l'efficacité et l'efficience de ses opérations ; et
- la conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables.

La manière dont le contrôle interne est conçu, mis en œuvre et suivi varie avec la taille de l'entité et sa complexité.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A45. Les petites entités peuvent utiliser des moyens moins structurés et des processus et procédures plus simples pour atteindre leurs objectifs.

Limites du contrôle interne

A46. Le contrôle interne, indépendamment de son niveau d'efficacité, ne peut fournir à l'entité qu'une assurance raisonnable que ses objectifs, en matière d'élaboration de l'information financière, sont atteints. La possibilité d'atteindre ces objectifs est

affectée par des limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites incluent le fait que le jugement humain dans la prise de décision peut être erroné et que des manquements dans le contrôle interne peuvent survenir à cause d'une erreur humaine. Par exemple, il peut y avoir une erreur dans la conception d'un contrôle, ou lors de son changement. De la même façon, le fonctionnement d'un contrôle peut ne pas être efficace ; tel est le cas lorsqu'une information produite pour réaliser un contrôle (par exemple un rapport d'exceptions) n'est pas réellement utilisée parce que la personne responsable de la revue de cette information n'en comprend pas l'objectif ou ne prend pas les actions appropriées.

A47. De plus, les contrôles peuvent être contournés suite à la collusion de deux ou plusieurs personnes, ou le contrôle interne outrepassé par la direction. Par exemple, la direction peut conclure des accords parallèles avec des clients qui viennent modifier les conditions générales de vente de l'entité, ce qui peut entraîner des erreurs dans la comptabilisation des produits. De même, des contrôles automatiques inclus dans les logiciels informatiques conçus pour identifier et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit spécifiques, peuvent être outrepassés ou neutralisés.

A48. Enfin, en concevant et en mettant en place les contrôles, la direction peut exercer son jugement sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle souhaite voir mis en œuvre et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle entend assumer.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A49. Les petites entités ont souvent peu d'employés, ce qui peut limiter en pratique les possibilités de séparation des tâches. Toutefois, dans une petite entité détenue par son dirigeant, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer un contrôle global de l'activité plus efficace que dans une grande entité. Ce contrôle global peut donc compenser la possibilité généralement plus limitée de séparation des tâches.

A50. A l'inverse, le propriétaire-dirigeant peut être plus à même de contourner les contrôles du fait d'un système de contrôle moins structuré. Cette situation est prise en compte par l'auditeur lors de l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Subdivision du contrôle interne en composantes

A51. La subdivision du contrôle interne en cinq composantes pour les besoins des Normes ISA fournit à l'auditeur un cadre utile pour déterminer la façon dont les différents aspects du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur l'audit :

(a) l'environnement de contrôle ;

(b) le processus d'évaluation des risques par l'entité ;

(c) le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière et à sa communication ;

(d) les mesures de contrôle ;

(e) le suivi des contrôles.

Cette subdivision ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit, met en œuvre et assure le suivi du contrôle interne, ni la manière dont celle-ci établit une

classification de ces composantes. Les auditeurs peuvent utiliser une terminologie ou des référentiels différents de ceux utilisés dans cette Norme ISA pour décrire les divers aspects du contrôle interne et leurs effets sur l'audit, sous réserve que chacune des composantes décrites ci-dessus soit prise en compte.

A52. Les modalités d'application relatives aux cinq composantes du contrôle interne et concernant un audit d'états financiers sont explicitées aux paragraphes A69–A104 ci-dessous. L'Annexe 1 fournit de plus amples explications sur ces composantes du contrôle interne.

Caractéristiques des éléments manuels et automatisés de contrôle interne pertinents pour l'évaluation des risques par l'auditeur.

A53. Le système de contrôle interne d'une entité comporte des éléments manuels et souvent des éléments automatisés. Les caractéristiques de ces éléments sont pertinentes pour l'évaluation des risques par l'auditeur et la définition des procédures d'audit complémentaires qui en résultent.

A54. L'utilisation des éléments manuels ou automatisés de contrôle interne a également une incidence sur la manière dont les opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées :

- les contrôles existants dans un système manuel peuvent inclure des procédures telles que des autorisations et des revues de transactions, ainsi que des rapprochements et le suivi des éléments en rapprochement. Inversement, une entité peut avoir recours à des procédures informatisées pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ; dans ce cas les enregistrements sous forme électronique remplacent les documents papiers ;

- les contrôles dans des systèmes informatiques consistent en une combinaison de contrôles informatisés (par exemple des contrôles intégrés dans les programmes informatiques) et de contrôles manuels. De plus, les contrôles manuels peuvent être indépendants des systèmes informatiques et utiliser l'information produite par le système informatique ou se limiter à assurer le suivi du fonctionnement efficace du système et des contrôles automatisés, ainsi qu'à traiter les cas particuliers. Lorsque le système informatique est utilisé pour initier, enregistrer, traiter ou présenter des opérations ou d'autres données financières devant être incluses dans les états financiers, les systèmes et les programmes peuvent inclure des contrôles portant sur les assertions correspondantes pour les postes significatifs ou peuvent être essentiels pour un fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent du système informatique.

Dans une entité, le poids relatif d'éléments manuels et automatisés de contrôle interne dépend de la nature et de la complexité du système informatique utilisé.

A55. Généralement, un système informatique procure des avantages en termes d'efficacité du contrôle interne d'une entité en lui permettant :

- d'appliquer de manière permanente des règles prédéfinies touchant à son activité et de réaliser des calculs complexes en traitant un volume important d'opérations ou de données ;

- d'améliorer les délais, la disponibilité et l'exactitude de l'information ;

- de faciliter des analyses supplémentaires de l'information ;
- d'améliorer la capacité à suivre la performance de ses activités ainsi que de ses politiques et procédures ;
- de réduire le risque que les contrôles soient contournés ; et
- d'augmenter la possibilité d'assurer de manière effective la séparation des tâches en mettant en œuvre des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.

A56. Un système informatique crée aussi des risques spécifiques au regard du contrôle interne d'une entité, par exemple :

- l'utilisation de systèmes d'exploitation ou de programmes traitant de manière incorrecte des données, ou traitant des données incorrectes, voire les deux à la fois ;
- l'accès non autorisé aux données pouvant entraîner la destruction des données ou leur modification inappropriée, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées, voire inexistantes, ou encore l'enregistrement incorrect des opérations. Des risques particuliers peuvent survenir lorsque des utilisateurs multiples accèdent à une base de données commune ;
- la possibilité pour le personnel du service informatique d'obtenir des accès privilégiés au-delà de ceux nécessaires à l'exercice de leur fonction, annihilant ainsi la séparation des tâches ;
- des changements non autorisés de données dans des fichiers maîtres ;
- des changements non autorisés apportés aux systèmes ou aux programmes ;
- le fait de ne pas procéder aux changements nécessaires dans les systèmes ou les programmes ;
- des interventions manuelles inappropriées ;
- la perte potentielle de données ou l'incapacité à accéder à certaines données tel qu'exigé.

A57. Les aspects manuels des systèmes peuvent s'avérer plus appropriés lorsque le jugement et le discernement sont exigés, par exemple dans les situations suivantes :

- opérations importantes, inhabituelles ou non récurrentes ;
- circonstances où il est difficile de déterminer, d'anticiper ou de prévoir des erreurs ;
- en cas de situations changeantes qui requièrent un contrôle spécifique en dehors du champ d'application d'un contrôle informatisé existant ;
- pour assurer le suivi de l'efficacité des contrôles internes informatisés.

A58. Les éléments manuels du contrôle interne peuvent être parfois moins fiables que les éléments automatisés car ils sont susceptibles d'être plus facilement contournés, ignorés ou outrepassés, et sont aussi davantage exposés à de simples erreurs ou fautes. L'application constante d'un élément de contrôle manuel ne peut, par conséquent, pas être présumée. Les éléments de contrôle manuel peuvent être moins appropriés dans les circonstances suivantes :

- volume important d'opérations ou opérations récurrentes, ou encore situations où des erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être évitées, ou détectées et corrigées par des contrôles informatisés correctement paramétrés ;
- mesures de contrôle où les moyens spécifiques d'exécution du contrôle peuvent être conçus et automatisés de manière adéquate.

A59. L'étendue et la nature des risques liés au contrôle interne varient selon la nature et les caractéristiques du système d'information de l'entité. L'entité répond aux risques provenant de l'utilisation d'un système informatique ou de l'utilisation d'éléments manuels dans le contrôle interne en définissant des contrôles effectifs en fonction des caractéristiques du système d'information propre à l'entité.

Contrôles pertinents pour l'audit

A60. Il existe un lien direct entre les objectifs d'une entité et les contrôles qu'elle met en œuvre pour fournir l'assurance raisonnable de la réalisation de ses objectifs. Ceux-ci et, par conséquent, les contrôles mis en œuvre, concernent l'élaboration de l'information financière, les opérations et la conformité à la législation et à la réglementation ; cependant, l'ensemble de ces objectifs et de ces contrôles n'est pas nécessairement pertinent pour l'auditeur dans le cadre de son évaluation des risques.

A61. Les facteurs pertinents à prendre en compte par l'auditeur pour exercer son jugement afin de déterminer si un contrôle, seul ou combiné avec d'autres, est pertinent pour l'audit peuvent inclure des aspects tels que :

- le caractère significatif ;
- l'importance du risque concerné ;
- la taille de l'entité ;
- la nature des activités de l'entité, y compris son organisation et les caractéristiques de son actionnariat ;
- la diversité et la complexité des opérations de l'entité ;
- les obligations légales et réglementaires applicables ;
- les circonstances et la composante concernée du contrôle interne ;
- la nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité, y compris l'utilisation de sociétés de services ;
- si, et comment, un contrôle spécifique, seul ou combiné avec d'autres, prévient, ou détecte et corrige, une anomalie significative.

A62. Les contrôles relatifs à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'information produite par l'entité peuvent également être pertinents pour l'audit si l'auditeur a l'intention d'utiliser cette information dans la conception et l'exécution de procédures d'audit complémentaires. Les contrôles relatifs aux opérations et aux objectifs de conformité à la loi et à la réglementation peuvent aussi être pertinents pour l'audit s'ils concernent des données que l'auditeur évalue ou utilise dans le cadre de l'application de procédures d'audit.

A63. Le contrôle interne relatif à la sauvegarde des actifs pour prévenir des acquisitions, des utilisations ou des cessions non autorisées peut inclure des contrôles relatifs à l'élaboration de l'information financière et aux objectifs opérationnels. L'intérêt de l'auditeur pour ces contrôles est généralement limité à ceux qui concernent la fiabilité du processus d'élaboration de l'information financière.

A64. Une entité dispose généralement de contrôles relatifs à des objectifs qui ne sont pas pertinents pour l'audit et ne sont donc pas à prendre en compte. Par exemple, une entité peut s'appuyer sur un système sophistiqué de contrôles informatisés permettant d'optimiser l'efficience et l'efficacité des opérations (tel que le système de contrôle informatisé d'une compagnie aérienne pour respecter les horaires de vols), mais ces contrôles ne sont généralement pas pertinents pour l'audit. De plus, bien que le contrôle interne s'applique à l'ensemble de l'entité ou à l'une quelconque de ses unités de production ou processus opérationnels, la connaissance du contrôle interne pour chacune des unités de production ou chacun des processus opérationnels peut ne pas être pertinente pour l'audit.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public.

A65. Les auditeurs dans le secteur public ont souvent des obligations additionnelles au regard du contrôle interne, par exemple, celle de faire un rapport de conformité avec un code de conduite. Les auditeurs dans le secteur public peuvent également avoir pour responsabilité de faire un rapport de conformité avec la loi, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité. En conséquence, leur revue du contrôle interne peut être plus large et plus détaillée.

Nature et étendue de la connaissance des contrôles pertinents (Voir par. 13)

A66. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de déterminer si le contrôle, seul ou combiné avec d'autres contrôles, est capable de prévenir, ou de détecter et de corriger effectivement, les anomalies significatives. La mise en œuvre d'un contrôle signifie que ce contrôle existe et que l'entité l'applique. Il y a en fait peu d'intérêt à évaluer la mise en œuvre d'un contrôle qui n'est pas efficace ; aussi la conception d'un contrôle est à considérer en premier. Un contrôle conçu de manière inappropriée peut constituer une faiblesse significative du contrôle interne.

A67. Les procédures d'évaluation des risques pour recueillir des éléments probants relatifs à la conception et à la mise en œuvre des contrôles pertinents, peuvent comprendre :

- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité ;
- la vérification de l'application de contrôles spécifiques ;
- la prise de connaissance de documents et de rapports ;

- le suivi d'opérations à travers le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière.

Les demandes d'informations seules ne sont cependant pas suffisantes pour atteindre les objectifs de ces procédures.

A68. La prise de connaissance des contrôles mis en œuvre dans une entité n'est pas suffisante pour tester l'efficacité de leur fonctionnement, à moins qu'il n'existe une certaine automatisation garantissant l'application continue du contrôle. Par exemple, l'obtention d'éléments probants relatifs à la mise en œuvre d'un contrôle manuel à un moment précis n'apporte pas d'éléments probants quant à l'efficacité de l'exécution du contrôle à des moments différents au cours de la période auditée. Cependant, du fait de la systématisation dans le traitement inhérente à un système informatique (voir paragraphe A55), la réalisation de procédures d'audit destinées à déterminer si un contrôle automatisé est mis en œuvre peut servir de test pour s'assurer de l'efficacité de son fonctionnement, sous réserve de l'évaluation par l'auditeur des contrôles et du résultat des tests portant sur ceux-ci, tels que ceux relatifs aux changements de programmes. Les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont plus amplement décrits dans la Norme ISA 330[10].

Composantes du contrôle interne – Environnement de contrôle (Voir par. 14)

A69. L'environnement de contrôle inclut les fonctions de gouvernement d'entreprise et de direction, ainsi que le comportement, le degré de sensibilisation et les mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction relatives au contrôle interne et à son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton dans une organisation, en sensibilisant les employés à la nécessité des contrôles.

A70. Les éléments de l'environnement de contrôle qui peuvent être pertinents lors de la prise de connaissance de ce dernier comprennent :

(a) *la communication et la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique* – éléments essentiels qui influencent l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles ;

(b) *les exigences de compétence* – prise en considération par la direction des niveaux de compétences pour des emplois particuliers et manière dont ces niveaux se traduisent en termes de compétences et de connaissances exigées ;

(c) *la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise* – attributs de ces personnes, tels que :

- leur indépendance vis-à-vis de la direction ;
- leur expérience et leur réputation ;
- l'étendue de leur engagement et des informations qu'elles reçoivent, ainsi que l'attention portée aux activités ;

[10] Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

- le caractère approprié de leurs actions, y compris la mesure dans laquelle les questions complexes sont soulevées et suivies avec la direction et leur interaction avec les travaux des auditeurs internes et externes ;

(d) *la philosophie et le style de la direction* – caractéristiques telles que :

- l'approche de la direction dans la prise de risques liés à l'activité et la gestion de ceux-ci ;
- le comportement et les actions de la direction en rapport avec l'élaboration de l'information financière ;
- l'attitude par rapport aux fonctions et au personnel en charge du traitement de l'information et de la comptabilité ;

(e) *la structure organisationnelle* – structure au sein de laquelle les activités d'une entité sont planifiées, exécutées, contrôlées et revues pour atteindre les objectifs ;

(f) *la délégation de pouvoirs et de responsabilités* – façon dont les pouvoirs et les responsabilités touchant aux activités opérationnelles sont délégués, organisation des responsabilités hiérarchiques et des niveaux d'autorisation ;

(g) *les politiques et pratiques en matière de ressources humaines* – politiques et pratiques relatives, par exemple, au recrutement, à l'orientation, à la formation, à l'évaluation, au parrainage, à la promotion, aux rémunérations et aux mesures correctives.

Eléments probants portant sur l'environnement de contrôle

A71. Les éléments probants pertinents peuvent être recueillis à partir d'une combinaison de demandes d'informations et d'autres procédures d'évaluation des risques telles que celles visant à corroborer des informations avec l'observation ou la revue de documents. Par exemple, à partir de demandes d'informations auprès de la direction et des employés, l'auditeur peut acquérir la connaissance sur la façon dont la direction communique aux employés ses vues sur les bonnes pratiques des affaires et le comportement éthique. L'auditeur peut alors déterminer si des contrôles pertinents ont été mis en œuvre en considérant, par exemple, si la direction a établi un code de conduite et si elle agit conformément à ce code.

Incidence de l'environnement de contrôle sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives

A72. Certains des éléments de l'environnement de contrôle d'une entité ont un effet diffus sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, la sensibilité d'une entité à la notion de contrôle est influencée de manière importante par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dès lors que l'un de leurs rôles consiste à contrebalancer les pressions sur la direction en rapport avec l'élaboration de l'information financière qui peuvent être exercées par le marché ou provenir des modes de rémunération. L'efficacité dans la conception de l'environnement de contrôle au regard de la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est alors influencée par des facteurs tels que :

- l'indépendance de ces personnes vis-à-vis de la direction et leur capacité à évaluer les actions de celle-ci ;
- leur compréhension réelle des opérations relevant de l'activité de l'entité ;
- la mesure dans laquelle elles évaluent la conformité des états financiers présentés avec le référentiel comptable applicable.

A73. Un conseil d'administration actif et indépendant peut influencer la philosophie et le style de management de la direction générale. Cependant, d'autres éléments peuvent avoir un effet plus limité. Par exemple, bien que les politiques et les pratiques de ressources humaines visant à recruter du personnel compétent dans les domaines financiers, comptables et informatiques puissent réduire le risque d'erreurs dans le traitement de l'information financière, elles peuvent ne pas compenser la volonté de la direction générale de biaiser cette information pour surévaluer les résultats.

A74. L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut être un facteur positif dans l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Cependant, bien qu'il puisse réduire le risque de fraudes, un environnement de contrôle satisfaisant ne permet pas de supprimer totalement ce risque. Inversement, des faiblesses dans l'environnement de contrôle peuvent limiter l'efficacité des contrôles, en particulier ceux en relation avec la fraude. Par exemple, l'absence d'engagement de la direction de fournir les ressources suffisantes pour répondre aux risques relatifs à la sécurité dans l'environnement informatique peut affecter de façon négative le contrôle interne en permettant d'introduire des changements inopinés dans les programmes informatiques ou les données, ou en permettant le traitement de transactions non autorisées. Ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 330, l'environnement de contrôle influence également la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires[11].

A75. L'environnement de contrôle à lui seul ne prévient, ni ne détecte et corrige, une anomalie significative. Il peut toutefois influencer l'évaluation de l'auditeur sur l'efficacité d'autres contrôles (par exemple, le suivi des contrôles et le fonctionnement des mesures spécifiques de contrôle), et par voie de conséquence, l'évaluation de l'auditeur des risques d'anomalies significatives.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A76. L'environnement de contrôle dans les petites entités sera probablement différent de celui des plus grandes. Par exemple, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans les petites entités peuvent ne pas inclure un membre indépendant ou extérieur, et le rôle de gouvernance peut être assumé directement par le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'existe pas d'autres détenteurs du capital. La nature de l'environnement de contrôle peut aussi influencer l'importance des autres contrôles, ou leur absence. Par exemple, la participation active à la gestion d'un propriétaire-dirigeant peut réduire certains des risques résultant d'une absence de séparation des tâches ; elle peut, à l'inverse, accroître d'autres risques, comme celui d'outrepasser les contrôles.

---

[11] Norme ISA 330, paragraphes A2–A3.

A77. De plus, les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle dans les petites entités peuvent ne pas être disponibles sous une forme documentée, en particulier lorsque la communication entre la direction et les autres employés est informelle, bien qu'effective. Par exemple, des petites entités pourraient ne pas avoir un code de conduite écrit mais, en lieu et place, développer une culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et d'un comportement éthique au travers de la communication orale et par l'exemple que donne la direction.

A78. En conséquence, les attitudes, la prise de conscience et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant revêtent une importance particulière pour la connaissance par l'auditeur de l'environnement de contrôle dans une petite entité.

Composantes du contrôle interne – Le processus d'évaluation des risques par l'entité (Voir par. 15)

A79. Le processus d'évaluation des risques par l'entité est le fondement à partir duquel la direction détermine les risques qu'il convient de gérer. Si ce processus est approprié aux circonstances, y compris à la nature, à la taille et à la complexité de l'entité, il aide l'auditeur dans son identification des risques d'anomalies significatives. Déterminer si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié aux circonstances relève du jugement.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 17)

A80. Dans une petite entité il est peu probable qu'il existe un processus établi pour évaluer les risques. Dans un tel cas, il est probable que la direction identifiera des risques au travers d'une implication active personnelle à la marche des affaires. Toutefois, quelles que soient les situations, des demandes d'informations concernant des risques identifiés et la façon dont ils sont gérés par la direction sont également nécessaires.

Composantes du contrôle interne – Le système d'information, y compris celui concernant les processus opérationnels, touchant à l'élaboration de l'information financière et à la communication

Le système d'information touchant à l'élaboration de l'information financière et à la communication (Voir par. 18)

A81. Le système d'information relatif aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système comptable, est constitué des procédures et des documents conçus et destinés à :

- initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (de même que des événements et des situations) et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres qui leur sont liés ;
- résoudre les traitements incorrects d'opérations, par exemple les fichiers automatisés de suspens et les procédures suivies pour apurer les écritures en suspens en temps voulu ;
- suivre le processus et enregistrer les cas où le système a été contourné ou des contrôles outrepassés ;

- transférer l'information à partir du système de traitement des opérations au grand livre ;
- saisir l'information pour les besoins de l'élaboration de l'information financière concernant des faits ou des situations autres que des opérations, tels que les provisions et l'amortissement des actifs, et les changements dans le caractère recouvrable des comptes de tiers débiteurs ; et
- s'assurer que l'information devant être fournie selon le référentiel comptable applicable est saisie, enregistrée, traitée, récapitulée et présentée de manière appropriée dans les états financiers.

Ecritures de journal

A82. Le système d'information d'une entité inclut en général l'utilisation d'écritures de journal standard utilisées de façon récurrente pour enregistrer les opérations. Des exemples de ces écritures concernent les écritures de centralisation au grand livre des ventes, des achats et des dépenses, ainsi que celles relatives aux estimations comptables qui sont périodiquement faites par la direction, telles que les modifications dans l'estimation des créances irrécouvrables.

A83. Le processus d'élaboration de l'information financière d'une entité inclut également l'utilisation d'écritures de journal non standard pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Des exemples de telles écritures comprennent les retraitements de consolidation, celles relatives à un regroupement d'entreprises, à une cession, ou à des estimations non récurrentes telles qu'une dépréciation d'actif. Dans des systèmes comptables où le grand livre est tenu manuellement, les écritures non standard peuvent être identifiées par la revue de ce grand livre, des journaux auxiliaires ou de la documentation y afférente. Cependant, quand des traitements informatisés sont utilisés pour tenir le grand livre et préparer les états financiers, de telles écritures sont susceptibles d'exister uniquement sous forme électronique et peuvent donc être plus facilement identifiées par l'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur.

Processus opérationnel

A84. Le processus opérationnel d'une entité désigne les mesures destinées à :

- développer, acheter, produire, vendre et distribuer les produits ou les services de l'entité ;
- assurer la conformité des opérations avec les textes législatifs et réglementaires ;
- enregistrer l'information, y compris celle relative à la tenue de la comptabilité et à l'élaboration de l'information financière.

Le processus opérationnel résulte des opérations qui sont enregistrées, traitées et présentées par le système d'information. Prendre connaissance du processus opérationnel de l'entité, qui comprend la façon dont les opérations sont initiées, aide l'auditeur dans sa prise de connaissance du système d'information de l'entité relatif à l'élaboration de l'information financière en le situant dans le contexte de l'entité.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A85. Les systèmes d'information et le processus opérationnel touchant à l'élaboration de l'information financière dans les petites entités sont probablement moins sophistiqués que dans les plus grandes, mais leur rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction a une participation active à la gestion peuvent ne pas avoir besoin d'une description détaillée des procédures comptables, de systèmes comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La connaissance du système et des procédures de l'entité peut en conséquence être facilitée dans un audit de petites entités et être plus fondée sur des demandes d'informations que sur la revue de la documentation. Le besoin d'acquérir cette connaissance reste cependant important.

Communication (Voir par. 19)

A86. La communication au sein de l'entité des rôles et des responsabilités concernant l'élaboration de l'information financière et des questions importantes la concernant, implique de faire connaître à chacun son rôle et sa responsabilité au regard du contrôle interne sur l'élaboration de cette information. Ceci comprend des sujets tels que la compréhension par le personnel de la façon dont son rôle s'intègre dans le système d'élaboration de l'information financière par rapport aux autres et de la manière dont les exceptions sont communiquées à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité. Cette communication peut prendre la forme de manuels de procédures et de manuels d'élaboration de l'information financière. Une communication ouverte aide à s'assurer que les exceptions sont communiquées et font l'objet d'un traitement approprié.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A87. La communication peut être moins structurée et plus facile dans une petite entité que dans une plus grande du fait de beaucoup moins de niveaux de responsabilités et d'une plus grande visibilité et disponibilité de la direction.

Composantes du contrôle interne – Mesures de contrôle (Voir par. 20)

A88. Les mesures de contrôle sont les politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont mises en application. Les mesures de contrôle, qu'elles soient intégrées dans un système informatique ou dans un système manuel, ont plusieurs objectifs et sont appliquées à différents niveaux hiérarchiques ou fonctionnels. Des exemples de mesures spécifiques de contrôles comprennent celles relatives à :

- l'autorisation ;
- la revue de la performance ;
- le traitement de l'information ;
- les contrôles physiques ;
- la séparation des tâches.

A89. Les mesures de contrôle qui sont pertinentes pour l'audit sont celles :

- qu'il convient de traiter comme telles, c'est-à-dire qui sont relatives aux risques importants et celles qui concernent des risques pour lesquels des contrôles de

substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés, ainsi que l'exigent les paragraphes 29 et 30, respectivement ; et

- qui sont considérées pertinentes selon le jugement de l'auditeur.

A90. Le jugement de l'auditeur portant sur le fait de savoir si une mesure de contrôle est pertinente pour l'audit est influencée par le risque qu'il a identifié que celui-ci puisse être la source d'une anomalie significative, et le fait qu'il considère qu'il est probablement plus approprié de tester l'efficacité du contrôle pour déterminer l'étendue des tests de substance.

A91. La priorité de l'auditeur peut être portée sur l'identification et la connaissance des mesures de contrôle orientées dans les domaines où il considère que les risques d'anomalies significatives sont susceptibles d'être plus élevés. Lorsque plusieurs mesures de contrôle ont le même objectif, il n'est pas nécessaire de prendre connaissance de chacune des mesures ayant le même objectif.

A92. La connaissance de l'auditeur de la présence ou de l'absence de mesures de contrôle acquise à l'occasion de la prise de connaissance des autres composantes du contrôle interne l'aide à déterminer s'il est nécessaire de consacrer plus d'attention à la prise de connaissance des mesures de contrôle.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A93. Les concepts fondamentaux des mesures de contrôle au sein des petites entités sont probablement semblables à ceux des plus grandes entités, mais le formalisme avec lequel ils sont appliqués peut varier. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de mesures de contrôle ne sont pas pertinents en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, la seule approbation de la direction pour accorder des délais de paiement aux clients ou pour approuver les achats importants peut fournir un contrôle fort sur les soldes de comptes et les opérations, réduisant ou supprimant ainsi le besoin de plus amples mesures de contrôle.

A94. Les mesures de contrôle pertinentes pour l'audit d'une petite entité sont vraisemblablement liées aux flux principaux d'opérations tels que les produits, les achats ou les frais de personnel.

Risques provenant d'un système informatique (Voir par. 21)

A95. L'utilisation d'un système informatique a une incidence sur la manière dont les mesures de contrôle sont mises en œuvre. Du point de vue de l'auditeur, les contrôles dans un système informatique sont efficaces lorsqu'ils assurent l'intégralité des données et la sécurité du traitement de ces données par le système, et incluent les contrôles généraux sur le système informatique ainsi que sur les applications.

A96. Les contrôles généraux sur le système informatique comprennent des politiques et des procédures qui ont trait à de nombreuses applications et qui supportent l'exécution efficace des contrôles sur les applications. Ils s'appliquent à l'environnement touchant aux gros et mini ordinateurs, et à l'environnement des utilisateurs finaux. Les contrôles généraux sur le système informatique qui assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données incluent généralement les aspects suivants :

- le fonctionnement du centre de traitement et du réseau ;

- l'acquisition, les modifications et la maintenance des logiciels d'exploitation ;
- les modifications de programmes ;
- la sécurité d'accès ;
- l'acquisition, le développement et la maintenance des logiciels d'application.

Ils sont généralement mis en œuvre pour traiter des risques visés au paragraphe A56 ci-avant.

A97. Les contrôles d'application sont des procédures manuelles ou automatisées qui fonctionnent typiquement au niveau du processus opérationnel et s'appliquent au traitement d'applications individuelles. Les contrôles d'application peuvent être par nature préventifs ou de détection et sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. En conséquence, les contrôles d'application concernent les procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations et autres données financières. Ces contrôles contribuent à assurer que les opérations ont été réalisées, sont autorisées, et sont comptabilisées et traitées de manière exhaustive et exacte. Des exemples incluent les contrôles sur des états de saisie des données et des contrôles de séquence numérique avec un suivi manuel des rapports d'exception ou la correction des données au moment de leur saisie.

Composantes du contrôle interne – Suivi des contrôles (Voir par. 22)

A98. Le suivi des contrôles est un processus destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer régulièrement l'efficacité des contrôles et de prendre les mesures correctives nécessaires. La direction réalise le suivi des contrôles par des actions continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux. Ce suivi continu est souvent intégré aux activités normales récurrentes d'une entité et comprend les activités courantes d'encadrement et de supervision.

A99. Pour le suivi des activités, la direction peut aussi utiliser l'information recueillie à partir d'éléments obtenus de tiers tels que les réclamations clients et les commentaires des autorités de supervision qui peuvent donner une indication des problèmes ou mettre en lumière des domaines nécessitant une amélioration.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A100. Le suivi des contrôles par la direction est souvent réalisé par une participation active de celle-ci ou du propriétaire-dirigeant à la gestion. Cette participation permettra souvent d'identifier des écarts avec les prévisions ou des inexactitudes dans les données financières conduisant à des actions correctives du contrôle en place.

Fonction d'audit interne (Voir par. 23)

A101. La fonction d'audit interne d'une entité est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit si la nature des responsabilités et des actions de cette fonction a trait à l'élaboration de l'information financière de l'entité, et que l'auditeur envisage d'utiliser les travaux des auditeurs internes pour modifier la nature ou le calendrier, ou de réduire l'étendue, des procédures d'audit à réaliser. Lorsque l'auditeur conclut que

la fonction d'audit interne est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit, la Norme ISA 610 s'applique.

A102. Les objectifs d'une fonction d'audit interne et, par voie de conséquence, la nature de ses responsabilités et de son statut dans l'organisation, varient largement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité, ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les responsabilités d'une fonction d'audit interne peuvent comporter, par exemple, le suivi du contrôle interne, la gestion des risques, et l'examen du respect des textes législatifs et réglementaires. A l'inverse, les responsabilités de la fonction d'audit interne peuvent être limitées, par exemple, à la revue de la rentabilité, de l'efficience et de l'efficacité des activités opérationnelles et, en conséquence, ne pas couvrir l'élaboration de l'information financière de l'entité.

A103. Lorsque la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne couvre l'élaboration de l'information financière de l'entité, la prise en compte par l'auditeur externe des actions menées, ou à mener, par la fonction d'audit interne peut comporter la revue du plan d'audit établi par l'audit interne pour la période, s'il existe, et une discussion de ce plan avec les auditeurs internes.

Sources des informations (Voir par. 24)

A104. Nombre des informations utilisées dans le suivi des activités peuvent être fournies par le système d'information de l'entité. Si la direction part du principe que les données utilisées pour suivre les contrôles sont exactes sans avoir de fondement pour cela, des erreurs qui peuvent exister dans les données pourraient potentiellement conduire la direction à des conclusions incorrectes découlant des mesures de suivi. En conséquence, la connaissance :

- des sources d'informations relatives au suivi des activités de l'entité ; et
- du fondement de la direction pour considérer que l'information est suffisamment fiable pour répondre à cet objectif,

est requise pour la compréhension par l'auditeur des mesures de suivi mises en place par l'entité en tant que composante du contrôle interne.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Evaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers (Voir par. 25(a))

A105. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers se réfèrent aux risques qui affectent de façon diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et qui peuvent potentiellement affecter plusieurs assertions. Les risques de cette nature ne sont pas nécessairement identifiables au niveau des flux d'opérations, des soldes de compte ou des informations fournies dans les états financiers. Ils sont plutôt le résultat de circonstances qui augmentent les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, par exemple à cause du contournement du contrôle interne par la direction. Les risques au niveau des états financiers peuvent être particulièrement pertinents dans la prise en compte par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

A106. Les risques au niveau des états financiers peuvent provenir en particulier d'un environnement de contrôle déficient (bien que ces risques puissent aussi résulter d'autres facteurs, tels que des conditions économiques en récession). Par exemple, des faiblesses telles que le manque de compétences de la direction peuvent avoir un effet plus diffus sur les états financiers et peuvent exiger une approche générale de la part de l'auditeur.

A107. La connaissance par l'auditeur du contrôle interne peut conduire à des interrogations sur la possibilité réelle d'auditer les états financiers d'une entité. Par exemple :

- des doutes sur l'intégrité de la direction de l'entité peuvent être si sérieux qu'ils peuvent amener l'auditeur à conclure que le risque de présentation par la direction d'états financiers mensongers est tel que l'audit ne peut être effectué ;
- des doutes concernant l'état et la fiabilité de la comptabilité peuvent amener l'auditeur à conclure qu'il ne pourra vraisemblablement pas recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion non modifiée sur les états financiers.

A108. La Norme ISA 705[12] définit les diligences requises et fournit les modalités d'application pour déterminer s'il convient que l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou formule l'impossibilité d'exprimer une opinion ou, ainsi qu'il est requis dans certains cas, se démette de la mission lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Evaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Voir par. 25(b))

A109. Les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions touchant aux flux d'opérations, aux soldes de comptes ou aux informations fournies dans les états financiers, nécessitent d'être pris en compte en raison du fait que ceci aide directement à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à réaliser au niveau des assertions et nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur peut conclure que les risques identifiés affectent de manière très diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement nombre d'assertions.

Utilisation des assertions

A110. En déclarant que les états financiers sont présentés conformément au référentiel comptable applicable, la direction, implicitement ou explicitement, confirme ses assertions concernant la comptabilisation, les évaluations, la présentation des rubriques et des divers éléments contenus dans les états financiers et des informations fournies les concernant.

A111. Les assertions sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour considérer les différents types d'anomalies potentielles qui peuvent survenir s'analysent selon trois catégories et peuvent prendre les formes suivantes :

[12] Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

(a) assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements survenus au cours de la période auditée :

  (i) réalité : les opérations ou les événements qui ont été comptabilisés se sont produits et se rapportent à l'entité ;

  (ii) exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés ;

  (iii) exactitude : les montants et autres données relatives à des opérations ou événements comptabilisés l'ont été correctement ;

  (iv) séparation des périodes : les opérations et événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable ;

  (v) classification : les opérations et les événements ont été comptabilisés dans les bons comptes ;

(b) assertions relatives aux soldes de comptes en fin de période :

  (i) existence : les actifs, les passifs et les fonds propres existent ;

  (ii) droits et obligations : l'entité détient un droit sur les actifs ou les contrôles, et les passifs reflètent les obligations de l'entité ;

  (iii) exhaustivité : tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devraient être comptabilisés ont été enregistrés ;

  (iv) évaluation et imputation : les actifs, les passifs et les fonds propres sont présentés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation sont enregistrés de façon appropriée ;

(c) assertions relatives à la présentation des états financiers et aux informations fournies dans ceux-ci :

  (i) réalité, droits et obligations : les événements, les opérations et les autres aspects se sont produits et se rapportent à l'entité ;

  (ii) exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été ;

  (iii) présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées ;

  (iv) exactitude et évaluation : les informations financières et les autres informations sont fournies de manière sincère et pour des montants corrects.

A112. L'auditeur peut utiliser les assertions décrites ci-dessus ou peut les exprimer différemment sous réserve que tous les aspects mentionnés aient été examinés. Par exemple, l'auditeur peut choisir de combiner les assertions relatives aux opérations et aux événements avec celles relatives aux soldes de comptes.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A113. Lorsqu'elle décide des assertions relatives aux états financiers des entités du secteur public, en complément de celles écrites au paragraphe A104, la direction de ces entités peut souvent déclarer que les opérations et les événements ont été menés conformément à la législation, à la réglementation ou aux instructions d'une autre autorité. De telles assertions peuvent entrer dans l'étendue de l'audit des états financiers.

Processus d'identification des risques d'anomalies significatives (Voir par. 26(a))

A114. L'information obtenue lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques, y compris les éléments probants recueillis lors de l'évaluation et de la conception des contrôles et de l'examen de leur mise en œuvre, est utilisée comme élément probant pour fonder l'évaluation des risques. Cette dernière détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre.

A115. L'Annexe 2 donne des exemples de circonstances et de faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives.

Contrôles se rapportant directement aux assertions (Voir par. 26(c))

A116. En procédant à l'évaluation des risques, l'auditeur peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies significatives pour des assertions spécifiques. Généralement, il est utile de prendre connaissance de ces contrôles et de faire le lien avec les assertions dans le contexte des processus et des systèmes dans lesquels ils s'inscrivent en raison du fait que des mesures de contrôle individuelles ne répondent souvent pas à un risque spécifique. Souvent, seules plusieurs mesures de contrôle, associées à d'autres composantes du contrôle interne, seront suffisantes pour répondre à un risque.

A117. A l'inverse, certaines mesures de contrôle peuvent avoir une incidence directe sur une assertion individuelle introduite dans un flux d'opérations ou un solde de compte particulier. Par exemple, les mesures de contrôle qu'une entité met en œuvre pour s'assurer que son personnel compte et recense correctement l'inventaire physique annuel, sont directement liées à l'assertion relative à l'existence et à l'exhaustivité du solde du compte de stocks.

A118. Des contrôles peuvent être directement ou indirectement liés à une assertion. Plus la relation est indirecte, moins le contrôle peut être efficace dans la prévention, ou la détection et la correction, des anomalies liées à cette assertion. Par exemple, l'examen par le directeur des ventes d'un récapitulatif par région de l'activité ventes pour des magasins particuliers n'est qu'indirectement lié à l'assertion d'exhaustivité des produits. En conséquence, cet examen peut être moins efficace pour réduire le risque relatif à cette assertion, que d'effectuer des contrôles plus directement liés à celle-ci, tels que le pointage des documents d'expédition avec les documents de facturation.

Risques importants

Identification des risques importants (Voir par. 28)

A119. Les risques importants sont souvent liés à des opérations importantes non courantes ou à des questions sujettes à l'exercice d'un jugement. Des opérations non courantes sont

des opérations qui sont inhabituelles en raison de leur taille ou de leur nature et qui donc ne se produisent pas fréquemment. Les questions sujettes à l'exercice d'un jugement peuvent concerner des estimations comptables pour lesquelles il existe une incertitude importante attachée à leur évaluation. Des opérations courantes non complexes qui relèvent d'un traitement systématique sont moins susceptibles d'engendrer des risques importants.

A120. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés pour des opérations non courantes résultant de faits comme :

- une plus forte implication de la direction dans la préconisation du traitement comptable à suivre ;
- une plus grande intervention manuelle pour la collecte et le traitement des données ;
- des calculs ou des principes comptables complexes ;
- la nature des opérations non courantes, qui peut rendre difficile pour l'entité la mise en œuvre de contrôles efficaces sur les risques associés à ces opérations.

A121. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés pour des questions importantes sujettes à l'exercice d'un jugement et qui requièrent des estimations comptables, résultant de faits tels que :

- les principes comptables à adopter pour certaines estimations comptables ou pour la comptabilisation des produits qui peuvent être sujets à interprétation ;
- le jugement à exercer qui peut être subjectif ou complexe, ou requérir des hypothèses concernant les effets d'événements futurs, par exemple, le jugement relatif à l'évaluation à la juste valeur.

A122. La Norme ISA 330 décrit les conséquences de l'identification d'un risque important sur la définition des procédures d'audit complémentaires[13].

Risques importants se rapportant aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

A123. La Norme ISA 240 précise les diligences requises et les modalités d'application complémentaires concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes[14].

Connaissance des contrôles se rapportant à des risques importants (Voir par. 29)

A124. Bien que les risques se rapportant à des questions non courantes ou relevant d'un jugement soient souvent moins sujets à des contrôles de routine, la direction peut avoir d'autres réponses ayant pour objet de traiter de tels risques. En conséquence, la connaissance de l'auditeur sur le fait de savoir si l'entité a conçu et mis en œuvre des contrôles sur des risques importants résultant de questions non courantes ou relevant d'un jugement, inclut dans quelle mesure et de quelle façon des actions ont été prises par la direction pour répondre à ces risques. Ces actions peuvent comprendre :

---

13 Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

14 Norme ISA 240, paragraphes 25–27.

- des mesures de contrôle telles que l'examen des hypothèses par la direction générale au plus haut niveau ou par des experts ;
- des procédures formalisées pour procéder aux estimations ;
- l'autorisation par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A125. Ainsi, dans le cas d'un événement unique, tel que la réception d'une assignation importante devant un tribunal, l'appréciation de la réponse de l'entité inclut le fait de savoir si des experts appropriés (conseillers juridiques internes ou avocats externes par exemple) ont été désignés, si une évaluation de l'incidence potentielle a été faite et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers.

A126. Dans certains cas, la direction peut ne pas avoir répondu de manière appropriée à des risques importants d'anomalies significatives en mettant en œuvre des contrôles sur ces risques importants. L'incapacité de la direction à mettre en œuvre de tels contrôles indique une faiblesse significative du contrôle interne[15].

Risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 30)

A127. Les risques d'anomalies significatives peuvent se rapporter directement à l'enregistrement courant des flux d'opérations ou soldes de comptes et à l'établissement d'états financiers fiables. De tels risques peuvent inclure les risques liés au traitement incorrect ou incomplet de flux courants importants d'opérations, tels que ceux concernant les ventes, les achats et les encaissements ou décaissements.

A128. Lorsque les opérations courantes relatives aux activités sont soumises à un processus de traitement fortement automatisé, avec peu ou pas d'intervention manuelle, il peut ne pas être possible d'effectuer seulement des contrôles de substance se rapportant au risque. Par exemple, l'auditeur peut considérer que ceci est le cas dans des circonstances où une masse importante d'informations est initiée, enregistrée, traitée et présentée seulement sous une forme électronique ; tel est le cas dans un système intégré. Dans cette situation :

- les éléments probants peuvent être disponibles seulement sous une forme électronique et leur caractère suffisant et approprié dépend de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur exhaustivité ;
- la probabilité que des informations soient générées ou modifiées de façon incorrecte et que ceci ne soit pas détecté est plus grande si des contrôles appropriés ne fonctionnent pas de manière efficace.

A129. Les conséquences de l'identification de tels risques sur les procédures d'audit complémentaires à réaliser sont décrites dans la Norme ISA 330[16].

15 Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant gouvernement d'entreprise et à la direction », paragraphe A7.

16 Norme ISA 330, paragraphe 8.

Révision de l'évaluation des risques (Voir par. 31)

A130. Au cours de l'audit, des informations qui diffèrent de manière importante de celles sur lesquelles l'évaluation des risques a été initialement fondée, peuvent être portées à la connaissance de l'auditeur. Par exemple, l'évaluation des risques peut avoir été basée sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnent efficacement. En réalisant des tests sur ces contrôles, l'auditeur peut recueillir des éléments probants sur le fait que ceux-ci ne fonctionnent pas de manière efficace à certaines périodes de temps au cours de l'audit. De la même façon, en réalisant des contrôles de substance, l'auditeur peut détecter des anomalies qui, en volume ou dans la fréquence de leur survenance, sont plus nombreuses que celles qu'il avait anticipées lors de son évaluation des risques. Dans de telles circonstances, l'évaluation des risques peut ne pas refléter de façon appropriée la situation réelle de l'entité et les procédures d'audit complémentaires planifiées peuvent ne pas être efficaces pour détecter des anomalies significatives. La Norme ISA 330 donne de plus amples modalités d'application.

Documentation (Voir par. 32)

A131. La façon dont les diligences requises par le paragraphe 32 sont consignées relève du jugement professionnel de l'auditeur. Par exemple, pour les audits de petites entités, la documentation peut faire partie de la documentation relative à la stratégie générale d'audit et au programme d'audit[17]. De façon similaire, le résultat de l'évaluation des risques peut être consigné séparément, ou consigné dans la documentation concernant les procédures complémentaires[18]. La forme et l'étendue de la documentation dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son contrôle interne, de l'information disponible au sein de l'entité ainsi que de la méthodologie et des techniques d'audit utilisées au cours de l'audit.

A132. Dans les entités qui ont des activités et des procédures relatives à l'élaboration de l'information financière peu compliquées, la documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève. Il n'est pas nécessaire de consigner l'intégralité de la connaissance que l'auditeur a de l'entité et des questions qui la concernent. Les éléments-clés consignés par l'auditeur comprennent essentiellement ceux sur lesquels il a fondé son évaluation des risques d'anomalies significatives.

A133. Le volume de la documentation peut aussi refléter l'expérience et les aptitudes des membres de l'équipe affectée à la mission d'audit. Sous la condition que les obligations de la Norme ISA 230 soient toujours remplies, un audit effectué par une équipe comprenant un nombre de collaborateurs moins expérimentés peut demander plus de documentation, afin d'aider ces collaborateurs à acquérir une connaissance appropriée de l'entité, que dans les cas où l'équipe est composée de collaborateurs expérimentés.

A134. Dans le cas d'audits récurrents, certaines parties de la documentation peuvent être transférées sur la période suivante, et mises à jour si nécessaire pour refléter les changements dans les activités de l'entité ou les modifications de ses procédures.

---

17 Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers », paragraphes 7 et 9.

18 Norme ISA 330, paragraphe 28.

Annexe 1

(Voir par. 4(c), 14–24 et A69–A104)

Composantes du contrôle interne

1. Cette Annexe explicite plus en détail les composantes du contrôle interne, telles qu'elles sont décrites dans les paragraphes 4(c), 14–24 et A69–A104, en rapport avec l'audit d'états financiers.

Environnement de contrôle

2. L'environnement de contrôle comporte les éléments suivants :

   (a) *communication et mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique.* L'efficacité des contrôles ne peut se placer au-dessus des valeurs d'intégrité et d'éthique des personnes qui les créent, les gèrent et en assurent le suivi. L'intégrité et le comportement éthique des individus sont le produit des normes d'éthique et de comportement de l'entité, et de la façon dont elles sont communiquées et mises en œuvre dans la pratique. La mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique comporte, par exemple, les actions de la direction pour éliminer ou minimiser les incitations ou les tentations qui peuvent encourager le personnel à s'engager dans des actes malhonnêtes, illégaux ou contraire à l'éthique. La communication des politiques de l'entité concernant les valeurs d'intégrité et d'éthique peut comprendre la communication au personnel de normes de comportement au travers d'explications relatives à ces politiques, d'un code de conduite et en donnant l'exemple ;

   (b) *engagement de compétence.* La compétence consiste dans la connaissance et la qualification nécessaires pour accomplir les tâches qui constituent le travail de l'individu ;

   (c) *implication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise*. La sensibilité d'une entité à la notion de contrôle est influencée de manière importante par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'importance des responsabilités des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est actée dans des codes de bonne pratique et autres textes législatifs et réglementaires ou dans des guides édités à leur attention. D'autres responsabilités qui incombent aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise comportent la surveillance de la conception et du fonctionnement efficace des procédures alertant d'un problème et du processus de revue de l'efficacité du contrôle interne de l'entité ;

   (d) *philosophie de la direction et mode de fonctionnement.* La philosophie de la direction et son mode de fonctionnement englobent un grand nombre de caractéristiques. Par exemple, les attitudes et actions de la direction au regard de l'élaboration de l'information financière peuvent se manifester par un choix prudent ou au contraire agressif entre plusieurs options comptables disponibles, ou par la façon consciencieuse et conservatrice avec laquelle les estimations comptables sont réalisées ;

   (e) *structure organisationnelle.* La mise en place d'une structure organisationnelle comporte la prise en compte des domaines-clés d'autorité et de responsabilités et

l'identification des personnes à qui rendre compte. Le caractère approprié de la structure opérationnelle d'une entité dépend, en partie, de sa taille et de la nature de ses activités ;

(f) *délégations de pouvoirs et de responsabilités*. La délégation de pouvoirs et de responsabilités peut comporter des politiques définies en matière de bonnes pratiques professionnelles, de connaissance et d'expérience du personnel-clé et des ressources allouées pour mener les différentes tâches. De plus, elle peut inclure des politiques et des communications destinées à s'assurer que tout le personnel comprend les objectifs de l'entité, la façon dont leur action personnelle interagit et contribue à atteindre les objectifs, et envisage comment et pourquoi il pourra être tenu pour responsable ;

(g) *politiques et pratiques en matière de ressources humaines.* Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines sont souvent indicatives de points importants en relation avec la sensibilité d'une entité à la notion de contrôle. Par exemple, les standards de recrutement des personnes les plus qualifiées – qui mettent l'accent sur la formation de base, l'expérience professionnelle, les réalisations passées, et l'indication d'un comportement intègre et éthique – démontrent l'attachement de l'entité à recruter des gens de compétence et de confiance. Les politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités futurs et qui incluent des stages de formation et des séminaires illustrent les niveaux de performance et de comportement attendus. Des promotions accordées sur la base d'évaluations périodiques révèlent la volonté de l'entité de faire évoluer les personnes qualifiées à des niveaux de responsabilités plus élevés.

Processus d'évaluation des risques de l'entité

3. Pour les besoins de l'élaboration de l'information financière, le processus d'évaluation des risques de l'entité comprend la manière dont la direction identifie les risques liés à l'activité ainsi qu'à l'établissement d'états financiers préparés conformément au référentiel comptable suivi par l'entité, la manière d'apprécier leur importance, d'évaluer la probabilité de leur survenance et de décider des actions à prendre pour y répondre ainsi que de les gérer et d'en assurer le suivi. Par exemple, le processus d'évaluation des risques de l'entité peut s'intéresser à la façon dont cette dernière prend en compte la possibilité d'opérations non enregistrées ou identifie et analyse des évaluations importantes incluses dans les états financiers.

4. Les risques concernant l'élaboration d'une information financière fiable proviennent d'événements externes et internes, d'opérations ou de circonstances qui peuvent survenir et compromettre la capacité d'une entité à initier, enregistrer, traiter et présenter des données financières conformes aux assertions de la direction sous-tendant les états financiers. La direction peut initier des plans, des programmes ou des actions pour répondre à des risques spécifiques ou peut décider d'accepter un risque en raison de coûts induits ou pour d'autres raisons. Les risques et leur évolution peuvent résulter de circonstances telles que :

- *changements dans l'environnement opérationnel*. Les modifications de l'environnement réglementaire ou opérationnel peuvent modifier les pressions concurrentielles et créer des risques significativement différents ;

- *personnel nouveau.* Un nouveau personnel peut avoir une vision ou une compréhension différente du contrôle interne ;

- *nouveaux systèmes d'information ou réorganisation des systèmes existants.* Des changements importants et rapides dans les systèmes d'information peuvent modifier le risque afférent au contrôle interne ;

- *croissance rapide.* La croissance importante et rapide des activités peut peser fortement sur les contrôles et augmenter le risque de défaillance dans leur application ;

- *nouvelles technologies.* L'appel à de nouvelles technologies dans le processus de production ou dans les systèmes d'information peut modifier le risque lié au contrôle interne ;

- *nouveaux modèle d'entreprise, produits ou activités.* L'entrée dans de nouveaux domaines d'activité ou types d'opérations avec lesquels l'entité a peu d'expérience peut entraîner de nouveaux risques liés au contrôle interne ;

- *restructurations dans l'entité.* Les restructurations peuvent être accompagnées de réductions de personnel, de changements dans la supervision et dans la séparation des tâches qui peuvent modifier le risque lié au contrôle interne ;

- *développement des activités à l'étranger.* L'extension ou l'acquisition d'activités à l'étranger fait naître des risques nouveaux et souvent uniques qui peuvent affecter le contrôle interne comme, par exemple, des risques additionnels ou différents relatifs aux opérations en devises ;

- *nouvelles normes comptables.* L'adoption de nouveaux principes comptables ou la modification des principes comptables existants peut modifier les risques lors de l'établissement des états financiers.

Système d'information, y compris les processus opérationnels concernés, relatifs à l'élaboration de l'information financière et à sa communication

5. Un système d'information se compose de l'infrastructure (équipements et matériel informatique), de logiciels, du personnel, de procédures et de données. Beaucoup de systèmes d'information font un appel intensif à un système informatique.

6. Le système d'information répondant aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système d'établissement des états financiers, couvre des méthodes et des documents qui :

   - identifient et enregistrent toutes les opérations valides ;

   - décrivent en temps voulu les opérations avec suffisamment de détails afin d'en permettre la classification correcte pour l'établissement des états financiers ;

   - évaluent les transactions de façon à permettre leur enregistrement dans les états financiers à la valeur monétaire appropriée ;

   - déterminent quand les opérations ont eu lieu afin de pouvoir les enregistrer dans la période comptable appropriée ;

- présentent correctement les opérations dans les états financiers ainsi que les informations à fournir les concernant.

7. La qualité des informations générées par le système affecte la capacité de la direction à prendre les décisions appropriées pour gérer et contrôler les activités de l'entité et pour présenter des informations financières fiables.

8. La communication, qui implique de faire connaître à chacun ses rôles et responsabilités respectifs en ce qui concerne le contrôle interne touchant à l'élaboration de l'information financière, peut prendre la forme de manuels de procédures, de manuels comptables et d'élaboration de l'information financière, et de notes écrites. La communication peut également se faire par voie électronique, orale et au travers des actions de la direction.

Mesures de contrôle

9. Généralement, les mesures de contrôle qui peuvent être pertinentes pour l'audit, peuvent être classées en politiques et procédures qui se rapportent à :

- *l'évaluation des performances.* Ces mesures de contrôle comportent des revues et des analyses des performances réelles par rapport aux budgets, aux prévisions et aux performances des périodes antérieures. Elles consistent également à comparer entre elles différentes natures de données – opérationnelles ou financières – ainsi qu'à analyser les rapports existants entre ces données, et à investiguer et prendre les mesures correctives ; à comparer des données internes avec des données de source externe et à revoir les performances fonctionnelles ou opérationnelles ;

- *le traitement de l'information.* Les deux grands groupes de mesures de contrôle des systèmes d'information sont les contrôles d'application, qui s'appliquent au traitement des applications individuelles, et les contrôles généraux du système informatique, que sont les politiques et les procédures qui concernent de multiples applications à la base d'un fonctionnement efficace des contrôles d'application aidant à assurer la continuité correcte des traitements des systèmes d'information. Des exemples de contrôles d'application sont ceux liés à la vérification de l'exactitude des données enregistrées, à la maintenance et à la revue des comptes et des balances auxiliaires, à l'automatisation de contrôles tels que les contrôles de codification et les vérifications des séquences numériques, ainsi qu'au suivi manuel des rapports d'exceptions. Des exemples de contrôles généraux sur les systèmes informatiques sont les contrôles portant sur les modifications de programmes, les contrôles qui restreignent l'accès aux programmes ou aux données, les contrôles sur l'installation de nouvelles versions de logiciels d'application intégrés, et les contrôles sur les logiciels utilisés par le système qui restreignent l'accès à, ou assurent le suivi de, l'utilisation d'utilitaires qui peuvent modifier des données financières ou les enregistrements sans laisser de traces pour l'audit ;

- *contrôles physiques.* Ces contrôles comprennent :

  - o la sécurité physique des actifs, y compris les mesures de sauvegarde appropriées, telles que celles destinées à protéger les accès aux locaux et aux équipements pour sécuriser les actifs et les enregistrements ;

- l'autorisation d'accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données ;
- les comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les chiffres repris dans les états de contrôle (par exemple, la comparaison du comptage de caisse, du relevé du portefeuille titres ou des comptages de stocks avec la comptabilité).

La mesure dans laquelle des contrôles physiques mis en place et destinés à prévenir le détournement d'actifs sont pertinents pour la fiabilité de l'établissement des états financiers, et donc pour l'audit, dépend des circonstances, notamment lorsque des actifs sont fortement exposés à des détournements ;

- *séparation des tâches.* Elle vise à assigner à des personnes différentes la responsabilité de l'autorisation et de l'enregistrement des opérations, et d'assurer la surveillance des actifs. La séparation des tâches est destinée à réduire les occasions permettant à n'importe quelle personne d'être en position de perpétrer et de dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le contexte normal de son travail.

10. Certaines mesures de contrôle peuvent dépendre de l'existence ou non de politiques de niveau plus élevé mises en place par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, les contrôles portant sur les autorisations peuvent être délégués selon les instructions définies, telles que celles touchant aux critères de dépenses d'investissements établis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; à l'inverse, des transactions non récurrentes telles que des acquisitions ou des cessions importantes peuvent requérir un plus haut niveau d'autorisation, y compris dans certains cas celui des actionnaires.

Suivi des contrôles

11. Une des responsabilités importantes de la direction est de définir et d'assurer le suivi régulier du contrôle interne. Le suivi des contrôles par la direction implique de vérifier si les contrôles fonctionnent comme prévu et qu'ils sont modifiés de manière appropriée pour tenir compte des changements qui interviennent dans les conditions de leur application. Le suivi des contrôles peut inclure des mesures telles que la revue par la direction de la préparation en temps voulu des rapprochements bancaires, de l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel commercial des politiques internes de l'entité concernant les clauses des contrats de ventes, et du contrôle exercé par le service juridique du respect des règles d'éthique de l'entité ou des politiques opérationnelles internes de celle-ci. Le suivi a également pour objectif de s'assurer que les contrôles continuent à fonctionner efficacement dans le temps. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des états de rapprochement bancaires ne sont pas surveillées, le personnel risque de cesser de les préparer.

12. Les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions similaires peuvent contribuer au suivi des contrôles au sein de l'entité en procédant à des évaluations indépendantes. Généralement, ces évaluations fournissent régulièrement une information concernant le fonctionnement du contrôle interne, mettant en exergue l'évaluation de son efficacité, communiquent une information sur les points forts et les faiblesses du contrôle interne et donnent des recommandations pour l'améliorer.

13. Le suivi des contrôles peut inclure l'utilisation d'une information venant de sources externes qui peut faire état de problèmes ou mettre l'accent sur les domaines nécessitant des améliorations. En réglant leurs factures, ou en les contestant, les clients corroborent ou non implicitement l'information concernant les facturations émises. De même, les autorités de contrôle peuvent communiquer avec l'entité sur des points qui concernent le fonctionnement du contrôle interne ; par exemple, les communications relatives à des inspections faites par l'instance responsable du contrôle des banques. De même, la direction peut aussi prendre en considération dans son suivi des contrôles les communications des auditeurs externes sur son contrôle interne.

Annexe 2

(Voir par. A33 et A115)

Circonstances et faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives

Les exemples de circonstances et de faits donnés ci-après peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives. La liste qui suit donne un large éventail de circonstances et de faits, mais qui ne concernent pas nécessairement chaque mission d'audit et elle n'est, par ailleurs, pas exhaustive.

- Activités menées dans des régions qui sont économiquement instables, par exemple, des pays avec des dévaluations monétaires importantes ou une économie fortement inflationniste ;
- Activités exposées à des marchés volatils, par exemple, le marché des contrats à terme ;
- Activités soumises à une réglementation très complexe ;
- Problème de continuité de l'exploitation ou de liquidités, y compris la perte de clients importants ;
- Restrictions sur la disponibilité du capital et du crédit ;
- Changements dans le secteur d'activité dans lequel l'entité opère ;
- Modifications de la chaîne d'approvisionnements ;
- Développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou diversification dans de nouvelles activités ;
- Expansion vers de nouvelles localisations ;
- Changements dans l'entité tels que des acquisitions ou des réorganisations importantes ou autres événements inhabituels ;
- Entités ou branches d'activité susceptibles d'être cédées ;
- Existence d'alliances complexes et de co-entreprises ;
- Recours à des financements hors-bilan, entités *ad hoc*, et autres mécanismes complexes de financement ;
- Opérations importantes avec les parties liées ;
- Manque de personnel disposant d'une compétence appropriée en matière comptable ou pour l'établissement d'états financiers ;
- Changements dans le personnel-clé, y compris le départ de dirigeants-clés ;
- Faiblesses du contrôle interne, en particulier celles auxquelles la direction n'a pas remédié ;

- Incohérences entre la stratégie informatique de l'entité et sa stratégie opérationnelle ;
- Changements dans l'environnement informatique ;
- Installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'élaboration de l'information financière ;
- Enquêtes sur les opérations ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de contrôle ou des organismes gouvernementaux ;
- Anomalies antérieures, historique d'erreurs ou volume important d'ajustements en fin de période ;
- Volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, y compris les opérations inter-sociétés, ou les opérations associées à des montants significatifs de produits en fin de période ;
- Opérations enregistrées sur la base d'intentions de la direction, par exemple, le refinancement de la dette, la cession d'actifs ou la classification au bilan des valeurs mobilières de placement ;
- Application de nouvelles normes comptables ;
- Evaluations comptables impliquant des processus complexes ;
- Evénements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude importante dans leur évaluation, y compris des estimations comptables ;
- Litiges en cours ou passifs éventuels, comme par exemple les garanties après-ventes, les garanties financières et les coûts de dépollution.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 320

CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers. La Norme ISA 450[1] explicite la façon dont le concept est appliqué pour évaluer les incidences des anomalies relevées sur l'audit et de celles non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers.

Caractère significatif dans le contexte d'un audit

2. Les référentiels comptables traitent souvent du concept de caractère significatif dans le contexte de l'établissement et de la présentation des états financiers. Bien que ces référentiels comptables puissent expliciter le caractère significatif en termes différents, ils précisent généralement que :

   - les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;

   - les jugements portant sur le caractère significatif sont exercés en fonction des circonstances environnantes et sont affectés par la taille et la nature d'une anomalie, ou une combinaison des facteurs ; et

   - les jugements portant sur des questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'informations financières communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe[2]. Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies pour des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement.

3. Lorsque le référentiel comptable applicable fournit de telles explications, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour déterminer un ou des seuils de signification pour les besoins de l'audit. Lorsque le référentiel comptable applicable ne fournit pas de précisions sur le concept de caractère significatif, les caractéristiques mentionnées au paragraphe 2 lui servent de cadre de référence.

4. La détermination du seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers. Dans ce contexte, l'auditeur peut raisonnablement présumer que les utilisateurs :

---

1 Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit ».

2 Par exemple, le « Cadre conceptuel pour la préparation et présentation des états financiers », adopté par l'*International Accounting Standards Board* (IASB) en avril 2001, précise que, pour les entités dont l'activité est orientée sur la recherche de résultats, du fait même que les investisseurs sont les pourvoyeurs de fonds de ces entreprises et en assument le risque, le contenu des états financiers qui répond à leurs besoins satisfera également la plupart des besoins des autres utilisateurs.

(a) ont une connaissance raisonnable des activités commerciales et économiques ainsi de la comptabilité, et qu'ils sont disposés à analyser les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable ;

(b) comprennent que les états financiers sont établis, présentés et audités compte tenu du caractère significatif ;

(c) sont conscients des incertitudes inhérentes aux évaluations de certains montants fondés sur des estimations, le jugement et la prise en considération d'événements futurs ; et

(d) prennent des décisions économiques raisonnables en se basant sur les informations contenues dans les états financiers.

5. L'auditeur applique le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ainsi que lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées sur l'audit, et de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers lorsqu'il forge son opinion exprimée dans son rapport d'audit. (Voir par. A1)

6. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur exerce son jugement quant à l'ordre de grandeur des anomalies qui seront considérées comme significatives. Ces jugements donnent une base pour :

(a) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques ;

(b) identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ; et

(c) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Le seuil de signification déterminé lors de la planification de l'audit ne fixe pas nécessairement un montant en deçà duquel les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, seront toujours considérées comme non significatives. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à les considérer comme significatives même si elles sont en-dessous du seuil de signification. Bien qu'il ne soit guère possible de définir des procédures d'audit pour détecter les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature, lorsque l'auditeur évalue leur incidence sur les états financiers, il prend en compte non seulement l'importance mais aussi la nature des anomalies non corrigées, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance[3].

Date d'entrée en vigueur

7. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

8. L'objectif de l'auditeur est de mettre en pratique le concept de caractère significatif de façon appropriée lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

3 Norme ISA 450, paragraphe A16.

Définition

9. Pour les besoins des Normes ISA, le seuil de planification signifie le montant ou les montants déterminé(s) par l'auditeur inférieur(s) au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et de celles non détectées n'excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, le seuil de planification vise également le ou les montant(s) déterminé(s) par l'auditeur inférieur(s) au(x) seuil(s) de signification fixé(s) pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.

Diligences requises

Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification

10. Lorsqu'il établit la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit fixer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans des circonstances propres à l'entité, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble, dont on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient susceptibles d'influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur doit également fixer un ou des seuils pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. (Voir par. A2–A11)

11. L'auditeur doit fixer un (des) seuil(s) de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (Voir par. A12)

Modification des seuils au cours de l'audit

12. L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il a connaissance au cours de l'audit d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuil(s) à un montant (ou à des montants) différent(s). (Voir par. A13)

13. Si l'auditeur conclut qu'un seuil de signification moins élevé pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, un ou des seuil(s) de signification moins élevé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui initialement fixé est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le seuil de planification fixé, et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés.

Documentation

14. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les montants suivants et les facteurs pris en compte pour les déterminer[4] :

    (a) le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; (Voir par. 10)

    (b) le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ; (Voir par. 10)

    (c) le seuil de planification ; et (Voir par. 11)

    (d) toute modification des montants mentionnés de (a) à (c) au cours de l'audit. (Voir par. 12–13)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Caractère significatif et risque d'audit (Voir par. 5)

A1. Dans la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, permettant ainsi à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ; d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux[5]. L'auditeur obtient cette assurance raisonnable en recueillant des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable[6]. Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion d'audit inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection[7]. Le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération tout au long de l'audit, en particulier lors :

    (a) de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives[8] ;

    (b) de la définition de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires[9] ; et

---

4 Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et paragraphe A6.

5 Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe 11.

6 Norme ISA 200, paragraphe 17.

7 Norme ISA 200, paragraphe 13(c).

8 Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

(c) de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers[10] et de la détermination de l'opinion exprimée dans le rapport d'audit[11].

Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 10)

A2. Dans le cas d'une entité du secteur public, les législateurs et les régulateurs sont souvent les principaux utilisateurs de ses états financiers. En outre, les états financiers peuvent être utilisés pour prendre des décisions autres que des décisions de nature économique. La détermination du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, du ou des seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir) dans un audit des états financiers d'une entité du secteur public est en conséquence influencée par les textes législatifs, réglementaires, ou émanant d'une autorité, ainsi que par les besoins d'informations financières du législateur et du public au regard des programmes du secteur public.

Utilisation de points de référence pour déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (Voir par. 10)

A3. La détermination du seuil de signification implique l'exercice du jugement professionnel. Un pourcentage par rapport à un point de référence choisi est souvent retenu comme base initiale pour déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les facteurs qui peuvent être utilisés pour identifier un point de référence approprié comprennent les points suivants :

- les éléments des états financiers (par exemple l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits, les charges) ;
- l'existence d'éléments sur lesquels l'attention des utilisateurs des états financiers d'une entité tend à se focaliser (par exemple, en vue d'évaluer la performance financière, les utilisateurs peuvent avoir tendance à se focaliser sur le résultat, les produits ou l'actif net) ;
- la nature de l'entité, où se situe celle-ci dans son cycle opérationnel, ainsi que le secteur d'activité et l'environnement économique dans lequel l'entité opère ;
- la structure de détention du capital de l'entité et la façon dont elle est financée (par exemple, si l'entité est financée uniquement par l'endettement plutôt que par les capitaux propres, les utilisateurs peuvent mettre plus l'accent sur les actifs et s'appuyer sur ceux-ci, plutôt que sur les résultats de l'entité) ;
- la volatilité relative du point de référence.

A4. Des exemples de points de référence qui peuvent être appropriés, en fonction de circonstances propres à l'entité, comprennent les catégories de résultats présentés, tels

---

9 Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

10 Norme ISA 450.

11 Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ».

que le résultat avant impôt, le total des produits, la marge brute et le total des charges, le montant des capitaux propres ou la valeur de l'actif net. Le résultat courant avant impôt est souvent utilisé pour les entités dont l'activité est orientée vers la recherche de profits. Lorsque le résultat courant avant impôt est volatil, d'autres points de référence peuvent être plus appropriés, tels que la marge brute ou le total des produits.

A5. En relation avec le point de référence choisi, des données financières pertinentes comprennent généralement les résultats et la situation financière des périodes antérieures, les résultats et la situation financière de la période jusqu'à une date donnée, ainsi que les budgets ou les prévisions pour la période en cours, ajustés des changements importants intervenus au niveau de l'entité (par exemple l'acquisition d'une activité importante) et ceux intervenus au niveau du secteur d'activité ou de l'environnement économique dans lequel l'entité opère. Par exemple, lorsque, initialement, le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble est déterminé pour une entité sur la base d'un pourcentage du résultat courant avant impôt, les circonstances qui conduisent à une diminution ou à une augmentation exceptionnelle de ce résultat peuvent conduire l'auditeur à conclure que le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble est déterminé de manière plus appropriée en prenant comme base un résultat courant normatif avant impôt fondé sur les résultats antérieurs.

A6. Le seuil de signification est déterminé par rapport aux états financiers sur lesquels l'auditeur émet son rapport d'audit. Lorsque les états financiers sont établis pour une période comptable de plus ou moins de douze mois, comme cela peut être le cas pour une entité nouvellement créée, ou lors d'un changement de date de clôture d'un exercice, le seuil de signification est fixé par rapport aux états financiers établis pour cette période comptable.

A7. Déterminer un pourcentage à appliquer à un élément de référence choisi implique l'exercice du jugement professionnel. Il existe une relation entre le pourcentage et l'élément de référence choisi ; ainsi, le pourcentage appliqué au résultat courant avant impôt sera normalement plus élevé que celui appliqué au total des produits. Par exemple, l'auditeur peut considérer que cinq pour cent du résultat courant avant impôt est un pourcentage approprié pour une entité dans l'industrie manufacturière dont l'activité est orientée vers la recherche de profits, tandis qu'il peut considérer qu'un pour cent du montant total des produits ou des charges est approprié pour des entités à but non lucratif. Des pourcentages plus ou moins élevés peuvent cependant s'avérer appropriés selon les circonstances.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A8. Lorsque le résultat courant avant impôt est de façon constante marginal, comme cela pourrait être le cas dans une entité détenue et dirigée par la même personne et de laquelle cette dernière retire la majeure partie du résultat avant impôt sous forme de rémunération, un point de référence tel que le résultat avant rémunération et avant impôt peut être plus pertinent.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A9. Dans l'audit d'une entité du secteur public, le total des coûts ou les coûts nets (charges moins produits ou dépenses moins recettes) peut être un élément de référence approprié pour des programmes de réalisation de projets. Lorsqu'une entité du secteur

public est dépositaire d'actifs publics, ces actifs peuvent être un point de référence approprié.

Seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir (Voir par. 10)

A10. Les facteurs qui peuvent indiquer l'existence d'un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir, pour lesquels des anomalies de montant inférieur au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble dont il pourrait être raisonnablement attendu qu'elles influencent les décisions des utilisateurs prises sur la base des états financiers, comprennent :

- le fait que la loi, la réglementation ou le référentiel comptable applicable affecte l'attente des utilisateurs en matière d'évaluation ou d'informations à fournir relatives à certains éléments (par exemple, les transactions avec les parties liées, ou la rémunération des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise) ;
- des informations clés à fournir en rapport avec le secteur d'activité dans lequel l'entité opère (par exemple, les coûts de recherche et développement pour une société pharmaceutique) ;
- le fait que l'accent soit mis sur un aspect particulier des activités de l'entité qui est décrit séparément dans les états financiers (par exemple, une activité récemment acquise).

A11. Lorsqu'il détermine si, dans les circonstances particulières de l'entité, de tels flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir existent, l'auditeur peut juger utile d'acquérir une connaissance des vues et des attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Seuil de planification (Voir par. 11)

A12. Planifier l'audit en vue de détecter uniquement des anomalies individuelles significatives ignore le fait que le cumul d'anomalies individuelles de faible importance peut conduire à des états financiers comportant des anomalies significatives, et laisser peu de marge pour des anomalies éventuelles non détectées. Le seuil de planification (qui, selon la définition, peut être un ou plusieurs montants) est déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans les états financiers excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. De la même façon, le seuil de planification concernant un flux d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir particuliers, est déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans ce flux d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir excède le seuil de signification fixé pour ce flux d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir. La détermination du seuil de planification ne relève pas d'un simple calcul arithmétique mais implique l'exercice du jugement professionnel. Ce jugement est influencé par la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité, mise à jour au cours de la réalisation des procédures d'évaluation des risques, ainsi que par la nature et l'ampleur des anomalies relevées au cours des

audits précédents et, par voie de conséquence, de l'anticipation par l'auditeur de la présence d'anomalies potentielles sur la période en cours.

Modification des seuils au cours de l'audit (Voir par. 12)

A13. Le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification fixé(s) pour un flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) peut avoir besoin d'être modifié en raison d'un changement de circonstances survenu au cours de l'audit (par exemple une décision de céder un secteur important d'activité de l'entité), de nouvelles informations, ou d'un changement dans la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement résultant de la réalisation des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, s'il apparaît au cours de l'audit que les résultats financiers réels seront substantiellement différents de ceux qui avaient été anticipés pour la période en cours et sur lesquels le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble avait été déterminé, l'auditeur est amené à modifier ce seuil.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 330

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », doit être lue dans le contexte de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur dans la conception et la mise en œuvre de réponses aux risques d'anomalies significatives identifiés et évalués par l'auditeur selon la Norme ISA 315[1] dans un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en définissant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Contrôle de substance – Procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les contrôles de substance comprennent :

      (i) des vérifications de détail (sur des flux d'opérations, des soldes de comptes et sur les informations fournies dans les états financiers) ;

      (ii) des procédures analytiques de substance ;

   (b) Test de procédures – Travail d'audit destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions.

Diligences requises

Approche générale

5. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Voir par. A1–A3)

Procédures d'audit en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions

6. L'auditeur doit concevoir et réaliser des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions et y répondent. (Voir par. A4–A8)

---

[1] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

7. Lors de la définition des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur doit :

(a) prendre en compte les raisons qui l'ont conduit à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et informations fournies dans les états financiers, y compris :

(i) la possibilité de l'existence d'anomalies significatives dues aux caractéristiques spécifiques du flux d'opérations, du solde de comptes ou de l'information fournie dans les états financiers (c'est-à-dire le risque inhérent) ; et

(ii) le fait de savoir si l'évaluation des risques prend en compte les contrôles concernés (c'est-à-dire le risque lié au contrôle interne), requérant de l'auditeur de recueillir des éléments probants pour déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (c'est-à-dire s'il lui est possible de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; (Voir par. A9–A18) et

(b) recueillir des éléments probants d'autant plus persuasifs que son évaluation des risques est plus élevée. (Voir par. A19)

Tests de procédures

8. L'auditeur doit concevoir et réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés si :

(a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent avec efficacité (c'est-à-dire qu'il envisage de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou

(b) les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

9. Lors de la définition et de la réalisation des tests de procédures, plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité d'un contrôle en place, plus il doit recueillir d'éléments probants concluants. (Voir par. A20–A24)

Nature et étendue des tests de procédures

10. Lors de la définition et de la réalisation des tests de procédures, l'auditeur doit :

(a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles comprenant :

(i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents durant la période auditée ;

(ii) la continuité avec laquelle ils ont été appliqués ; ainsi que

(iii) par qui ou par quels moyens ils ont été effectués ; (Voir par. A26–A29)

(b) déterminer si les contrôles faisant l'objet de vérifications dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, si tel est le cas, s'il est nécessaire de recueillir des éléments démontrant que le fonctionnement de ces contrôles indirects est efficace. (Voir par. A30–A31)

Calendrier des tests de procédures

11. L'auditeur doit procéder aux tests de procédures des contrôles existants à un moment particulier, ou sur toute la période pour laquelle il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des paragraphes 12 et 15 mentionnés ci-après, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Voir par. A32)

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire

12. Si l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une période intermédiaire, il doit :

(a) recueillir des éléments probants concernant les changements importants dans ces contrôles intervenus postérieurement à la période intermédiaire ; et

(b) déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période restante. (Voir par. A33–A34)

Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des audits précédents et, dans l'affirmative, la durée de temps pouvant s'écouler avant de re-tester un contrôle, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants :

(a) l'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles effectué par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;

(b) les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment si ce contrôle est manuel ou automatisé ;

(c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;

(d) l'efficacité d'un contrôle et son application par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations constatées dans l'application de ces contrôles et relevées lors des audits précédents et s'il y a eu des changements dans le personnel qui affectent de manière importante l'application de ces contrôles ;

(e) si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de conditions ;

(f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle. (Voir par. A35)

14. Lorsque l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants provenant d'un audit précédent et portant sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles spécifiques, il doit

établir que ces éléments probants demeurent pertinents en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont ou non intervenus dans ces contrôles depuis le dernier audit. L'auditeur obtient de tels éléments au moyen de demandes d'informations, en association avec une observation physique ou une inspection, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles spécifiques, et :

(a) si des changements se sont produits qui affectent la pertinence des éléments probants recueillis au cours des audits précédents, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ; (Voir par. A36)

(b) si aucun changement n'est intervenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits et doit tester quelques contrôles au cours de chaque audit, afin d'écarter la possibilité de tester tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer au cours d'un seul audit et de ne tester aucun contrôle au cours des deux périodes d'audits suivantes. (Voir par. A37–A39)

Contrôles sur les risques importants

15. Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles dans un domaine qu'il a estimé être un risque important, il doit tester ces contrôles au cours de l'audit de la période en cours.

Evaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

16. Lors de son évaluation de l'efficacité du fonctionnement de contrôles pertinents, l'auditeur doit évaluer si les anomalies détectées lors de contrôles de substance révèlent que ceux-ci n'ont pas fonctionné efficacement. Toutefois, l'absence d'anomalies révélée par des contrôles de substance ne fournit pas d'éléments probants indiquant que les contrôles relatifs à l'assertion soumise à vérification sont efficaces. (Voir par. A40)

17. Si des déviations sont constatées dans les contrôles sur lesquels l'auditeur prévoit de s'appuyer, il doit procéder à des investigations spécifiques afin d'en comprendre les causes ainsi que leurs conséquences potentielles et doit déterminer si : (Voir par. A41)

(a) les tests de procédures réalisés fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur ces contrôles ;

(b) des tests de procédures supplémentaires sont nécessaires ; et

(c) il est nécessaire de répondre aux risques potentiels d'anomalies significatives par la mise en œuvre de contrôles de substance.

Contrôles de substance

18. Indépendamment des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs. (Voir par. A42–A47)

19. L'auditeur doit apprécier si des procédures de confirmation externe sont à réaliser en tant que contrôles de substance. (Voir par. A48–A51)

Contrôles de substance portant sur le processus d'arrêté des comptes

20. Les contrôles de substance auxquels procède l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'arrêté des comptes :

    (a) pointage ou rapprochement des états financiers avec la comptabilité sous-jacente ;

    (b) examen des écritures comptables significatives et des autres écritures d'ajustements enregistrées durant la phase d'établissement des états financiers. (Voir par. A52)

Contrôles de substance répondant aux risques importants

21. Si l'auditeur a estimé qu'un risque évalué d'anomalies significatives au niveau d'une assertion était important, il doit procéder à des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque. Lorsque la démarche d'audit concernant un risque important consiste uniquement en des contrôles de substance, ceux-ci doivent inclure également des vérifications de détail. (Voir par. A53)

Calendrier des contrôles de substance

22. Si des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre :

    (a) des contrôles de substance associés à des tests de procédures portant sur la période restant à courir ; ou

    (b) seulement des contrôles de substance complémentaires s'il les juge suffisants ;

    afin de lui fournir une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la période intermédiaire à la fin de la période. (Voir par. A54–A57)

23. Si des anomalies que l'auditeur n'avait pas anticipées lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives sont décelées à une date intermédiaire, l'auditeur doit évaluer si l'évaluation corrélative des risques, la nature, le calendrier ou l'étendue des contrôles de substance planifiés couvrant la période restante nécessitent d'être modifiés. (Voir par. A58)

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies dans les états financiers

24. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations fournies, est en conformité avec le référentiel comptable applicable. (Voir par. 59)

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants

25. Sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure sur l'audit, si l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée. (Voir par. A60–A61)

26. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis. Pour forger son opinion, l'auditeur doit prendre en considération tous les

éléments probants pertinents, sans tenir compte du fait qu'ils semblent corroborer ou infirmer les assertions contenues dans les états financiers. (Voir par. A62)

27. Si l'auditeur n'a pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés relatifs à une assertion significative contenue dans les états financiers, il doit chercher à recueillir des éléments probants complémentaires. S'il est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Documentation

28. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit[2] :

(a) l'approche générale adoptée en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires réalisées ;

(b) le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ; et

(c) les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsque celles-ci ne sont pas évidentes à partir des travaux effectués. (Voir par. A63)

29. Lorsque l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit inclure dans la documentation d'audit les conclusions tirées de la fiabilité de tels contrôles testés au cours d'un précédent audit.

30. La documentation de l'auditeur doit également faire état du fait que les états financiers ont été pointés à, ou rapprochés de, la comptabilité sous-jacente.

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Approche générale (Voir par. 5)

A1. L'approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers peut inclure le fait :

- de rappeler aux membres de l'équipe affectée à la mission la nécessité de garder un esprit critique ;
- d'affecter à la mission un personnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore de recourir à des experts ;
- d'exercer une supervision accrue ;

---

2 Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et paragraphe A6.

- d'introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre ;
- de procéder à des changements d'ordre général dans la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit en réalisant, par exemple, des contrôles de substance à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou de modifier la nature des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants plus concluants.

A2. L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et, par voie de conséquence, l'approche générale à retenir, sont affectées par la compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle. Un environnement de contrôle efficace peut lui permettre d'accroître son niveau de confiance dans le contrôle interne et dans la fiabilité des éléments probants générés au sein de l'entité et ainsi, par exemple, lui permettre de mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'en fin de période. Toutefois, des faiblesses dans l'environnement de contrôle ont un effet inverse ; l'auditeur peut, par exemple, répondre à un environnement de contrôle insuffisant en :

- réalisant des procédures d'audit plus nombreuses à la fin de la période qu'à une date intermédiaire ;
- recueillant plus d'éléments probants à partir de contrôles de substance ;
- augmentant le nombre de sites à couvrir par l'audit.

A3. De telles considérations ont, dès lors, une influence significative sur l'approche générale d'audit conduisant l'auditeur à privilégier, par exemple, les contrôles de substance (approche fondée sur des contrôles de substance) ou une approche faisant appel aussi bien aux tests de procédures qu'aux contrôles de substance (approche mixte).

Procédures d'audit en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit complémentaires (Voir par. 6)

A4. L'évaluation par l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions lui permet de définir une approche d'audit appropriée dans le but de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, l'auditeur peut estimer :

(a) que seuls des tests de procédures peuvent apporter une réponse effective au risque évalué d'anomalies significatives pour une assertion donnée ;

(b) que seuls des contrôles de substance sont appropriés pour une assertion donnée et qu'en conséquence, il peut ne pas tenir compte des contrôles lors de son évaluation des risques correspondants. Ceci peut résulter du fait que les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur n'ont identifié aucun contrôle efficace relatif à l'assertion ou que les vérifications à effectuer sur les contrôles seraient inefficaces et, qu'en conséquence, il n'a pas l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance ; ou

(c) qu'une approche mixte, basée sur des tests de procédures et des contrôles de substance, est une approche efficace.

Toutefois, indépendamment de l'approche suivie, l'auditeur conçoit et réalise des procédures de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, tel que requis par le paragraphe 18.

A5. La nature d'une procédure d'audit couvre son objectif (à savoir des tests de procédures ou des contrôles de substance) et le type de procédure (à savoir inspection, observation, demande d'informations, confirmation, contrôle arithmétique, réexécution ou procédure analytique). La nature des procédures d'audit est le critère le plus important pour répondre aux risques évalués.

A6. Le calendrier d'une procédure d'audit vise soit le moment où celle-ci est réalisée, soit la période ou la date à laquelle se réfèrent les éléments probants.

A7. L'étendue d'une procédure d'audit vise l'ampleur des éléments à contrôler, par exemple la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations à effectuer sur une mesure de contrôle donnée.

A8. La conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau d'une assertion et y répondent, fournissent un lien direct entre l'évaluation des risques et ces procédures d'audit complémentaires.

Réponses aux risques évalués au niveau des assertions (Voir par. 7(a))

Nature

A9. Les risques évalués par l'auditeur peuvent affecter tant les types de procédures d'audit à réaliser que leur combinaison. Par exemple, lorsqu'un risque est évalué à un niveau élevé, l'auditeur peut confirmer l'exhaustivité des termes d'un contrat avec le tiers concerné en complément de la lecture du contrat. De plus, certaines procédures d'audit peuvent être plus appropriées que d'autres pour certaines assertions. Par exemple, concernant les produits, des tests de procédures peuvent être plus aptes à répondre au risque évalué d'anomalies portant sur l'assertion d'exhaustivité, alors que des contrôles de substance pourront mieux répondre au risque évalué d'anomalies sur l'assertion de réalité.

A10. Les raisons sur lesquelles se fonde l'évaluation d'un risque sont utiles pour déterminer la nature des procédures d'audit. Par exemple, si un risque est évalué à un niveau plus faible à cause des caractéristiques particulières d'un flux d'opérations, et indépendamment des contrôles le concernant, l'auditeur peut alors décider que la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, à elle seule, procurera des éléments probants appropriés. A l'inverse, si le risque est évalué à un niveau plus faible du fait de contrôles internes existants et que l'auditeur a l'intention de réaliser des contrôles de substance en se basant sur cette évaluation faible du risque, il réalise alors des vérifications sur ces contrôles internes, ainsi que cela est demandé au paragraphe 8(a). Par exemple, tel est le cas pour un flux d'opérations globalement identiques présentant des caractéristiques non complexes et qui sont exécutées et contrôlées de façon routinière par le système informatique de l'entité.

Calendrier

A11. L'auditeur peut réaliser des tests de procédures ou des contrôles de substance à une date intermédiaire ou en fin de période. Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus il est probable que l'auditeur décidera qu'il est plus efficace de mettre en œuvre des contrôles de substance à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci, plutôt qu'à une date antérieure, ou de réaliser des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple. mise en œuvre des procédures d'audit dans des sites sélectionnés sans annonce préalable). Ceci est particulièrement utile lorsqu'il s'agit d'examiner les réponses pour faire face aux risques de fraude. Par exemple, l'auditeur peut conclure, après avoir identifié des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, que des procédures d'audit destinées à extrapoler les conclusions tirées à une date intermédiaire jusqu'à la fin de la période seraient inefficaces.

A12. D'un autre côté, la mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier des questions importantes à un stade préliminaire de l'audit et, en conséquence, à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à développer une approche d'audit efficace pour y répondre.

A13. Par ailleurs, certaines procédures d'audit peuvent être exécutées seulement à la fin de la période ou après, par exemple :

- le pointage des états financiers à la comptabilité sous-jacente ;
- l'examen des écritures d'ajustement enregistrées au cours de l'établissement des états financiers ; et
- les procédures répondant au risque que l'entité ait enregistré, en fin de période, des contrats de ventes incorrects ou des transactions qui peuvent ne pas avoir été finalisées.

A14. Les autres facteurs pertinents qui influencent la réflexion de l'auditeur sur le moment où les procédures d'audit seront réalisées incluent :

- l'environnement de contrôle ;
- le moment auquel l'information utile est disponible (par exemple lorsque des fichiers informatiques peuvent être effacés postérieurement ou que des procédures d'observations ne peuvent être réalisées qu'à certaines dates) ;
- la nature du risque (par exemple lorsqu'il existe un risque d'augmenter les produits pour atteindre les objectifs de résultat par la création *a posteriori* de faux contrats de ventes, l'auditeur peut souhaiter examiner les contrats disponibles en fin de période) ;
- la période ou la date à laquelle se réfèrent les éléments probants.

Etendue

A15. L'étendue d'une procédure d'audit jugée nécessaire est fixée après la prise en compte du caractère significatif, du risque évalué et du niveau d'assurance que l'auditeur souhaite obtenir. Lorsqu'un seul objectif est atteint par la combinaison de plusieurs procédures, l'étendue de chaque procédure est considérée séparément. En règle

générale, l'étendue des procédures d'audit augmente dès lors que le risque d'anomalies significatives s'accroît. Par exemple, en réponse au risque évalué d'anomalies significatives résultant de fraudes, augmenter la taille des échantillons ou réaliser des procédures analytiques de substance à un niveau plus détaillé peut être approprié. Toutefois, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure elle-même répond à un risque spécifique.

A16. L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre un plus grand nombre de vérifications sur des opérations automatisées ou des fichiers comptables, ce qui peut être utile lorsque l'auditeur décide de modifier l'étendue des vérifications, par exemple pour répondre aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir de fichiers informatiques, pour trier des opérations ayant des caractéristiques particulières ou pour tester l'intégralité d'une population plutôt qu'un échantillon.

Aspects particuliers concernant le secteur public

A17. Dans le cas d'audits d'entités du secteur public, le mandat d'audit et toute autre exigence d'audit particulière peuvent affecter la prise en compte par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Aspects particulier concernant les petites entités

A18. Dans le cas de très petites entités, il se peut que les mesures de contrôle pouvant être identifiées par l'auditeur soient peu nombreuses ou que l'étendue de la documentation conservée par l'entité relative à leur matérialisation ou à leur fonctionnement soit limitée. Dans de telles situations, il peut être plus efficace pour l'auditeur de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires principalement axées sur des contrôles de substance. Dans de rares cas cependant, l'absence de mesures de contrôle ou d'autres composants du contrôle peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

Evaluation des risques à un niveau plus élevé (Voir par. 7(b))

A19. Lors de l'obtention d'éléments probants plus concluants du fait d'une évaluation des risques à un niveau plus élevé, l'auditeur peut augmenter le volume d'éléments, ou recueillir des éléments qui sont plus pertinents ou plus fiables, par exemple en donnant priorité à l'obtention d'éléments de la part de tiers ou de diverses sources indépendantes afin de les corroborer entre eux.

Tests de procédures

Définir et réaliser des tests de procédures (Voir par. 8)

A20. Les tests de procédures sont réalisés seulement sur des contrôles que l'auditeur a considérés correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative au niveau d'une assertion. Lorsque des contrôles sensiblement différents ont été appliqués à différents moments au cours de la période auditée, chacun d'entre eux est considéré séparément.

A21. Tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles n'équivaut pas à en prendre connaissance ni à en évaluer la conception et la mise en œuvre. Le même type de

procédures d'audit est cependant réalisé. L'auditeur peut par conséquent décider qu'il est plus efficace de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles en même temps qu'il évalue leur conception et vérifie leur mise en œuvre effective.

A22. Par ailleurs, même si certaines des procédures d'évaluation des risques peuvent ne pas avoir été spécifiquement conçues en tant que tests de procédures, elles peuvent néanmoins fournir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles et, dès lors, servir de tests de procédures. Par exemple, les procédures portant sur l'évaluation des risques par l'auditeur peuvent inclure :

- des demandes d'informations portant sur la manière dont la direction utilise les budgets ;
- une prise de connaissance de la comparaison faite par la direction entre les dépenses mensuelles budgétées et les dépenses réelles ;
- la revue des rapports portant sur l'examen des variations entre les montants budgétés et les réalisations.

Ces procédures d'audit apportent non seulement une connaissance de la conception des politiques budgétaires de l'entité et de leur mise en œuvre, mais fournissent également des éléments probants sur l'efficacité du processus d'élaboration des politiques budgétaires dans la prévention ou la détection des anomalies significatives dans l'enregistrement des dépenses selon leur nature.

A23. De plus, l'auditeur peut concevoir un test de procédures à réaliser de façon concomitante avec une vérification de détail portant sur la même opération. Bien que l'objectif d'un test de procédures soit différent de celui d'une vérification de détail, ils peuvent tous deux être réalisés de façon concomitante sur une même opération ; ils sont alors désignés test à objectif double. Par exemple, l'auditeur peut concevoir et évaluer le résultat d'un test visant à contrôler une facture afin de déterminer si celle-ci a été approuvée et recueillir un élément probant corroborant une opération. Un test à objectif double est conçu et évalué en considérant séparément chacun des objectifs poursuivis.

A24. L'auditeur peut, dans certaines situations, être dans l'impossibilité de concevoir des contrôles de substance efficaces qui en eux-mêmes fournissent des éléments probants suffisants et appropriés au niveau d'une assertion[3]. Ceci est le cas lorsqu'une entité gère son activité en utilisant un système informatique et qu'aucune documentation des opérations n'est matérialisée ou conservée autrement que par le système informatique lui-même. Dans de tels cas, le paragraphe 8(b) requiert de l'auditeur de mettre en œuvre des vérifications sur les contrôles concernés.

Eléments probants et niveau de confiance sur l'efficacité d'un contrôle (Voir par. 9)

A25. Un niveau d'assurance plus élevé sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles peut être recherché lorsque l'approche adoptée consiste principalement en des tests de procédures, notamment lorsqu'il n'est pas possible ou faisable en pratique de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des contrôles de substance.

[3] Norme ISA 315, paragraphe 30.

Nature et étendue des tests de procédures

Autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations (Voir par. 10(a))

A26. Des demandes d'informations à elles seules ne sont pas suffisantes pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par conséquent, d'autres procédures d'audit sont à réaliser en association avec les demandes d'informations. Dans ce domaine, des demandes d'informations associées à des inspections ou à la réexécution de contrôles peuvent apporter plus d'assurance que les seules demandes d'informations et l'observation, cette dernière n'étant utile qu'au moment où elle est effectuée.

A27. La nature d'un contrôle particulier influence le type de procédures requis pour recueillir des éléments probants montrant que le contrôle a fonctionné efficacement. Par exemple, si l'efficacité du fonctionnement du contrôle est fournie par la documentation, l'auditeur peut décider de la revoir afin de recueillir les éléments probants démontrant cette efficacité. Pour d'autres contrôles cependant, la documentation peut ne pas être disponible ou pertinente. Par exemple, il se peut que ne soit documenté nulle part le fonctionnement de certains aspects de l'environnement de contrôle, tels que la délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou de certaines mesures de contrôle, telles que celles exécutées par ordinateur. Dans de telles circonstances, les éléments probants portant sur l'efficacité de leur fonctionnement peuvent être recueillis par des demandes d'informations, en association avec d'autres procédures d'audit, telles que l'observation ou l'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur.

Etendue des tests de procédures

A28. Lorsque des éléments probants plus concluants sont nécessaires concernant l'efficacité d'un contrôle, il peut être approprié d'augmenter l'étendue des tests de procédures. De la même façon que pour le niveau de confiance à accorder aux contrôles, les questions que l'auditeur peut considérer pour déterminer l'étendue des tests de procédures comprennent les aspects suivants :

- la fréquence des contrôles effectués par l'entité au cours de la période ;
- le laps de temps au cours de la période auditée durant lequel l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- le taux attendu de déviations d'un contrôle ;
- la pertinence et la fiabilité des éléments probants à recueillir concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau de l'assertion ;
- la mesure dans laquelle les éléments probants sont recueillis à partir des vérifications sur d'autres contrôles relatifs à l'assertion.

La Norme ISA 530[4] contient des modalités d'application complémentaires sur l'étendue des vérifications.

[4] Norme ISA 530, « Sondages ».

A29. En raison de l'uniformité inhérente au traitement des opérations par un système informatique, l'auditeur peut ne pas estimer nécessaire d'accroître l'étendue des vérifications sur un contrôle automatisé. On peut considérer qu'un contrôle automatisé fonctionne de manière régulière sauf si le programme (y compris tables, fichiers ou autres données permanentes utilisées par le programme) est modifié. Dès lors que l'auditeur estime qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu (ce qui peut être fait lors de la première application de ce contrôle ou à toute autre date), il peut envisager de réaliser des vérifications pour s'assurer que le contrôle continue de fonctionner efficacement. De telles vérifications peuvent inclure des contrôles pour déterminer :

- que des modifications du programme ne sont pas effectuées sans avoir été soumises aux contrôles appropriés ;
- que la version autorisée du programme est celle utilisée pour le traitement des opérations ;
- que d'autres contrôles généraux pertinents fonctionnent efficacement.

Ces vérifications peuvent aussi inclure des contrôles permettant de s'assurer que des modifications n'ont pas été apportées aux programmes, comme cela peut être le cas lorsque l'entité utilise des logiciels d'application standards sans les modifier ou les mettre à jour. L'auditeur peut, par exemple, examiner le document du service chargé de la sécurité informatique pour recueillir des éléments probants montrant qu'aucun accès non autorisé n'a eu lieu durant la période.

Vérifications sur les contrôles indirects (Voir par. 10(b))

A30. Dans certaines situations, il peut s'avérer nécessaire de recueillir des éléments probants justifiant de l'efficacité du fonctionnement de contrôles indirects. Par exemple, lorsque l'auditeur décide de tester l'efficacité de la revue par un utilisateur d'un rapport d'exceptions indiquant le montant des ventes excédant la limite de crédit autorisée, la revue de cet utilisateur et du suivi qui en est fait est un contrôle d'intérêt direct pour l'auditeur. Les contrôles sur l'exactitude de l'information donnée dans ces rapports (par exemple contrôles généraux portant sur le système informatique) sont désignés comme « contrôles indirects ».

A31. En raison de l'uniformité inhérente au traitement des opérations par un système informatique, les éléments probants concernant la mise en œuvre d'un contrôle d'application automatisé considérés conjointement avec les éléments probants recueillis sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux de l'entité (notamment ceux sur les modifications apportées aux systèmes informatiques) peuvent aussi fournir des éléments probants de poids sur l'efficacité de leur fonctionnement.

Calendrier des tests de procédures

Période pour laquelle l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les contrôles (Voir par. 11)

A32. Des éléments probants se rapportant à une date donnée peuvent être suffisants au regard de l'objectif de l'auditeur ; tel est par exemple le cas des tests sur les contrôles relatifs aux procédures de prise d'inventaire physique des stocks de l'entité à la fin de la période. En revanche, si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur un contrôle durant une période donnée, les vérifications qui permettront de fournir des éléments probants

sur le fait que les contrôles aient fonctionné de manière efficace à des moments pertinents durant la période sont appropriées. De telles vérifications peuvent porter sur le suivi de ces contrôles effectué par l'entité elle-même.

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire (Voir par. 12(b))

A33. Les facteurs pertinents permettant de déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir au sujet des contrôles qui ont fonctionné durant la période restant à courir après une date intermédiaire, comprennent :

- l'importance des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- les contrôles particuliers qui ont été testés durant la période intermédiaire ainsi que les changements importants apportés à ceux-ci depuis cette date, y compris les changements dans le système d'information, dans les modes de fonctionnement et dans le personnel ;
- le volume des éléments probants recueillis sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
- la durée de la période restant à courir ;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a l'intention de réduire les contrôles de substance compte tenu de la confiance qu'il accorde aux contrôles ;
- l'environnement de contrôle.

A34. Des éléments probants supplémentaires peuvent être recueillis, par exemple, en étendant les tests de procédures sur la période restant à courir ou en testant le suivi des contrôles par l'entité elle-même.

Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents (Voir par. 13)

A35. Dans certaines circonstances, les éléments probants recueillis lors des audits précédents peuvent fournir des éléments probants lorsque l'auditeur réalise des procédures pour établir qu'ils sont toujours d'actualité. Par exemple, lors de la réalisation d'un audit précédent, l'auditeur peut avoir estimé qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il peut alors recueillir des éléments probants pour déterminer si des modifications ont été apportées à ce contrôle automatisé qui affecteraient l'efficacité de son fonctionnement à partir, par exemple, de demandes d'informations à la direction et de l'examen des registres indiquant les contrôles ayant fait l'objet de modifications. La prise en compte des éléments probants portant sur ces modifications peut justifier soit d'un accroissement, soit d'une réduction du nombre d'éléments probants attendus relatifs à l'efficacité du fonctionnement des contrôles à recueillir durant la période en cours.

Contrôles ayant subi une modification depuis les audits précédents (Voir par. 14(a))

A36. Des changements peuvent affecter la pertinence des éléments probants recueillis au cours des audits précédents de manière telle qu'ils ne puissent plus servir de base sur laquelle s'appuyer valablement. Par exemple, des modifications de système permettant à une entité de recevoir un nouveau rapport édité par ce système n'affectera

probablement pas la pertinence des éléments probants recueillis lors de l'audit précédent. A l'inverse, une modification du système impliquant que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment l'affectera.

Contrôles n'ayant pas subi de modification depuis les audits précédents (Voir par. 14(b))

A37. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur les éléments probants recueillis lors d'audits précédents relatifs aux contrôles :

(a) qui n'ont pas subi de modification depuis qu'ils ont fait l'objet de vérifications ; et

(b) qui ne concernent pas des contrôles ayant pour but de réduire un risque important,

est une question de jugement professionnel. De plus, la durée de la période pouvant s'écouler avant de tester à nouveau ces contrôles est aussi une question de jugement professionnel, sous réserve du paragraphe 14(b) qui exige que ces vérifications soient effectuées au moins une fois tous les trois ans.

A38. En règle générale, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, ou plus la confiance que l'auditeur entend accorder aux contrôles est grande, plus il est probable que le délai avant un nouveau test sera court. Les facteurs qui peuvent réduire ce délai avant de vérifier à nouveau un contrôle ou qui conduisent à ne pas s'appuyer du tout sur les éléments probants recueillis au cours de précédents audits comprennent :

- un environnement de contrôle déficient ;
- un suivi déficient des contrôles ;
- une intervention manuelle importante pour les contrôles concernés ;
- des changements dans le personnel qui affectent de manière importante la mise en œuvre des contrôles ;
- un environnement en mutation qui induit un besoin de modifications des contrôles ;
- des contrôles généraux sur les systèmes informatiques déficients.

A39. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les éléments probants recueillis au cours des audits précédents, des vérifications de certains de ces contrôles effectués lors de chaque audit permettent de corroborer l'information portant sur la continuité de l'efficacité de l'environnement de contrôle. Ceci contribue à la prise de décision de l'auditeur de s'appuyer, ou non, sur les éléments probants recueillis au cours des audits précédents.

Evaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Voir par. 16–19)

A40. Une anomalie significative décelée par les procédures mises en œuvre par l'auditeur est un indicateur puissant de l'existence d'une faiblesse significative du contrôle interne.

A41. Le concept d'efficacité du fonctionnement des contrôles reconnaît qu'il peut y avoir quelques déviations dans la façon dont les contrôles sont effectués par l'entité. Ces déviations, par rapport aux contrôles prescrits, peuvent être causées par des facteurs tels que des changements parmi le personnel-clé, des fluctuations saisonnières importantes dans le volume d'opérations traitées ou des erreurs humaines. Le taux de déviations relevées, notamment par comparaison avec le taux attendu, peut indiquer qu'il n'est pas possible de s'appuyer sur le contrôle pour réduire le risque au niveau de l'assertion à celui évalué par l'auditeur.

Contrôles de substance (Voir par. 18)

A42. Le paragraphe 18 requiert de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes ou information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, quels que soient les risques évalués d'anomalies significatives. Cette diligence requise résulte du fait que : (a) l'évaluation des risques par l'auditeur relève du jugement et que, par conséquent, tous les risques d'anomalies significatives peuvent ne pas être identifiés ; et (b) il existe des limitations inhérentes au contrôle interne, y compris le fait que la direction puisse passer outre les contrôles en place.

Nature et étendue des contrôles de substance

A43. Selon les circonstances, l'auditeur peut décider que :

- la réalisation de procédures analytiques de substance sera suffisante pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, par exemple lorsque l'évaluation des risques par l'auditeur est justifiée par des éléments probants provenant de tests de procédures ;
- seules des vérifications de détail sont appropriées ;
- une combinaison de procédures analytiques de substance et de vérifications de détail répond mieux aux risques évalués.

A44. Les procédures analytiques de substance sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations dont la tendance est prévisible dans le temps. La Norme ISA 520[5] définit des règles et fournit des modalités d'application sur la mise en œuvre des procédures analytiques au cours de l'audit.

A45. La nature du risque et de l'assertion sont à la base de la conception des vérifications de détail. Par exemple, les vérifications de détail relatives à l'assertion d'existence ou à l'assertion de réalité peuvent impliquer d'avoir à sélectionner des montants à partir de données contenues dans les états financiers et de recueillir des éléments probants. Par ailleurs, les vérifications de détail relatives à l'assertion d'exhaustivité peuvent impliquer d'avoir à sélectionner des montants à partir de données que l'on s'attend à trouver dans les états financiers concernés et à examiner si ces montants y sont réellement inclus.

A46. Dès lors que l'évaluation du risque d'anomalies significatives tient compte du contrôle interne, l'étendue des contrôles de substance peut nécessiter d'être accrue lorsque le résultat des tests de procédures n'est pas satisfaisant. Cependant, le fait d'étendre une

5 Norme ISA 520, « Procédures analytiques ».

procédure n'est approprié que si cette procédure est pertinente au regard du risque spécifique.

A47. Lors de la conception des vérifications de détail, l'étendue des vérifications est généralement envisagée en termes de taille des échantillons. Cependant, d'autres questions sont également pertinentes, notamment celle de savoir s'il est plus efficace d'utiliser d'autres moyens de sélection pour ces vérifications. Voir Norme ISA 500[6].

Prendre en considération si des procédures de confirmation externe sont à réaliser (Voir par. 19)

A48. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier des assertions associées à des soldes de comptes et les éléments les composant, mais n'ont pas à être restreintes à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander des confirmations externes portant sur les termes d'accords, de contrats, ou de transactions que l'entité a conclus avec des tiers. Les procédures de confirmation externe peuvent aussi être mises en œuvre pour recueillir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions. Par exemple, une demande peut spécifiquement chercher à déterminer s'il n'existe pas « d'accord parallèle » qui puisse être pertinent au regard de l'assertion relative à la séparation des périodes pour la comptabilisation des produits de l'entité. D'autres situations où les procédures de confirmation externe peuvent fournir des éléments probants pertinents pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives comprennent :

- les soldes en banque et autres informations touchant aux relations avec les banques ;
- les soldes et les échéances des comptes de tiers débiteurs ;
- les stocks en attente, détenus par des tiers dans des magasins sous douane, ou les stocks en consignation ;
- les titres de propriété conservés par les avocats ou les établissements financiers pour des raisons de sécurité ou en garantie ;
- les valeurs mobilières conservées par des tiers, ou achetées auprès de courtiers en bourse mais non livrées à la date du bilan ;
- les montants dus à des prêteurs, y compris les conditions de remboursement et les clauses de défaut des contrats de prêts concernés ;
- les soldes et les échéances des comptes de tiers créditeur.

A49. Bien que les confirmations externes puissent fournir des éléments probants pertinents concernant certaines assertions, il en existe certaines pour lesquelles les confirmations externes fournissent moins d'éléments probants. Par exemple, les confirmations externes fournissent moins d'éléments probants concernant le caractère recouvrable des soldes de comptes à recevoir qu'elles n'en fournissent concernant leur existence.

A50. L'auditeur peut considérer que les procédures de confirmation externe réalisées dans un objectif donné fournissent une opportunité pour recueillir des éléments probants

[6] Norme ISA 500, « Eléments probants », paragraphe 10.

pour d'autres sujets. Par exemple, les demandes de confirmation de soldes en banque incluent souvent des demandes concernant d'autres assertions sous-tendant les états financiers. De telles considérations peuvent influencer la décision de l'auditeur lorsqu'il décide de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe.

A51. Les facteurs qui peuvent aider l'auditeur à déterminer si des procédures de confirmation externe sont à mettre en œuvre en tant que contrôles de substance comprennent :

- la connaissance qu'a du sujet concerné le tiers à qui la confirmation est demandée – les réponses peuvent être plus fiables si elles sont fournies par une personne qui a, chez le tiers, la connaissance requise concernant l'information soumise à confirmation ;
- la capacité ou la volonté du tiers sélectionné de répondre – par exemple, il :
  - peut ne pas accepter de prendre la responsabilité de la réponse faite à une demande de confirmation ;
  - peut considérer que la réponse est trop coûteuse ou prend trop de temps ;
  - peut être concerné par la responsabilité légale potentielle résultant de la réponse donnée ;
  - peut enregistrer les transactions dans des monnaies différentes ; ou
  - peut exercer dans un environnement où les réponses à des demandes de confirmation ne revêtent pas un aspect important au regard des opérations quotidiennes.

  Dans de telles situations, les tiers peuvent ne pas répondre, ou peuvent répondre sans aucune vérification, ou encore tenter de limiter la confiance à accorder à la réponse.
- l'objectivité du tiers sélectionné – si le tiers est une partie liée à l'entité, les réponses aux demandes de confirmation peuvent être moins fiables.

Contrôles de substance relatifs au processus d'arrêté des comptes (Voir par. 20(b))

A52. La nature, mais aussi l'étendue de la revue par l'auditeur des écritures et autres ajustements dépendent de la nature et de la complexité du processus suivi par l'entité pour l'établissement de ses états financiers, ainsi que des risques d'anomalies significatives s'y rapportant.

Contrôles de substance répondant aux risques importants (Voir par. 21)

A53. Le paragraphe 21 de la présente Norme ISA requiert de l'auditeur de réaliser des contrôles de substance qui répondent spécifiquement aux risques qu'il a jugés importants. Les éléments probants sous forme de confirmations externes obtenues par l'auditeur directement de tiers appropriés peuvent l'aider à recueillir des éléments probants avec le niveau de fiabilité élevé dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Par exemple, si l'auditeur constate que la direction est sous pression pour atteindre des objectifs de résultats, il peut y avoir un risque que celle-ci

majore le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des ventes relatives à des commandes dont les termes ne permettent pas la comptabilisation des produits ou en facturant des ventes avant l'expédition. Dans ces circonstances, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des procédures de confirmation externe, non seulement pour obtenir confirmation des soldes de comptes mais aussi pour confirmer les conditions spécifiques du contrat de vente, telles que la date, les conditions de reprise de la marchandise et les conditions de livraison. De plus, l'auditeur peut considérer utile et efficace de compléter ces procédures de confirmations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non-financier de l'entité concernant toutes les modifications dans les termes des contrats de vente et les conditions de livraison.

Calendrier des contrôles de substance (Voir par. 22–23)

A54. Dans la plupart des cas, les éléments probants provenant de contrôles de substance réalisés lors d'un audit précédent ne fournissent que peu ou pas d'éléments probants pour la période en cours. Il existe cependant des exceptions, par exemple lorsqu'un avis juridique est obtenu lors d'un audit précédent concernant la structure d'une titrisation pour laquelle aucun changement n'est intervenu et est donc encore valide pour l'audit en cours. Dans de tels cas, il peut être approprié d'utiliser l'élément probant recueilli par des contrôles de substance réalisés lors d'un audit précédent si, tant l'élément probant que la question sous-jacente, n'ont pas radicalement changé et que des procédures d'audit ont été mises en œuvre durant la période pour confirmer que l'élément probant restait pertinent.

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire (Voir par. 22)

A55. Dans certaines situations, l'auditeur peut juger qu'il est plus efficace de réaliser des contrôles de substance à une date intermédiaire, et de comparer et rapprocher le solde en fin de période avec les informations comparables à la date intermédiaire dans le but :

(a) d'identifier les montants qui paraissent inhabituels ;

(b) d'examiner de tels montants ; et

(c) de réaliser des procédures analytiques de substance ou des vérifications de détail portant sur la période intercalaire.

A56. La mise en œuvre de contrôles de substance à une date intermédiaire sans réaliser des procédures supplémentaires à une date ultérieure augmente le risque que l'auditeur ne détecte pas des anomalies qui peuvent exister en fin de période. Plus la période restant à courir est longue, plus ce risque augmente. Des facteurs, tels que ceux énumérés ci-après, peuvent influencer la décision de procéder ou non à des contrôles de substance à une date intermédiaire :

- l'environnement de contrôle et d'autres contrôles pertinents ;
- la disponibilité de l'information à une date ultérieure nécessaire à la mise en œuvre des procédures d'audit ;
- l'objectif des contrôles de substance ;
- le risque évalué d'anomalies significatives ;

- la nature du flux d'opérations ou du solde de comptes et les assertions s'y rapportant ;
- la possibilité pour l'auditeur de réaliser des contrôles de substance appropriés ou des contrôles de substance associés à des tests de procédures afin de couvrir le restant de la période et de réduire ainsi le risque que des anomalies qui existent en fin de période ne soient pas détectées.

A57. Des facteurs tels que les suivants peuvent avoir une influence sur la décision de mettre en œuvre ou non des contrôles de substance couvrant la période comprise entre la date intermédiaire et celle de fin de période :

- si les soldes de fin de période résultant d'un flux d'opérations spécifiques sont raisonnablement prévisibles au regard de leur montant, de leur importance relative et de leur composition ;
- si les procédures de l'entité concernant l'analyse et les ajustements de tels flux d'opérations ou soldes de comptes à une date intermédiaire et les procédures visant à établir une césure correcte entre les périodes sont appropriées ;
- si le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière fournit les données relatives aux soldes de fin de période et aux opérations durant la période restant à courir suffisantes pour permettre d'examiner :
  - (a) les opérations ou écritures inhabituelles importantes (y compris celles à la date de clôture ou proches de celle-ci) ;
  - (b) les autres causes de variations importantes ou de variations anticipées mais non encore survenues ; et
  - (c) les changements dans la composition des flux d'opérations ou des soldes de comptes.

Anomalies décelées à une date intermédiaire (Voir par. 23)

A58. Lorsque l'auditeur conclut que la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance prévus et couvrant la période restant à courir nécessitent d'être modifiés en raison d'anomalies non anticipées décelées à une date intermédiaire, les modifications peuvent inclure l'extension ou la répétition, en fin de période, des procédures réalisées à la date intermédiaire.

Caractère adéquat de la présentation des états financiers et des informations fournies dans ceux-ci (Voir par. 24)

A59. L'évaluation de la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations les concernant fournies dans ceux-ci, vise à déterminer si les états financiers pris individuellement sont présentés d'une manière qui reflète de façon appropriée la classification et la description de l'information financière ainsi que la forme, la présentation et le contenu des états financiers et des notes annexes. Ceci comprend, par exemple, la terminologie utilisée, le niveau de détail fourni, la classification des rubriques dans les états et le sous-jacent des montants qui y sont reflétés.

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants (Voir par. 25–27)

A60. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. Lorsque l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit qu'il a planifiées, les éléments probants recueillis peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des autres procédures d'audit prévues. Son attention peut être attirée par une information qui diffère de manière importante de l'information sur laquelle s'est fondée son évaluation des risques. Par exemple :

- l'étendue des anomalies relevées lors de la réalisation des contrôles de substance peut modifier son jugement quant à l'évaluation des risques et peut indiquer une faiblesse significative du contrôle interne ;
- l'auditeur peut être amené à se rendre compte d'incohérences dans la comptabilité ou d'éléments contradictoires ou manquants ;
- les procédures analytiques réalisées au stade de la revue d'ensemble de l'audit peuvent indiquer un risque d'anomalies significatives non détecté auparavant.

Dans de tels cas, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues lors de la planification initiale de l'audit sur la base d'une évaluation révisée des risques évalués pour tout ou partie des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et des assertions s'y rapportant. La Norme ISA 315 donne de plus amples précisions quant à la modification par l'auditeur de son évaluation des risques[7].

A61. L'auditeur ne peut présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé. C'est pourquoi il est important de déterminer dans quelle mesure la détection d'une anomalie affecte les risques évalués d'anomalies significatives et si celle-ci demeure valable.

A62. Le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé par des facteurs tels que :

- l'importance relative de l'anomalie potentielle dans l'assertion retenue et la probabilité qu'elle ait une incidence significative, individuellement ou cumulée à d'autres anomalies potentielles, sur les états financiers ;
- l'efficacité des réactions de la direction et des contrôles effectués pour répondre aux risques ;
- l'expérience acquise au cours des audits précédents concernant des anomalies potentielles similaires ;
- les résultats des procédures d'audit réalisées, y compris les situations où ces procédures ont conduit à identifier des cas spécifiques de fraude ou d'erreur ;
- la source et la fiabilité de l'information disponible ;
- le caractère persuasif des éléments probants ;

[7] Norme ISA 315, paragraphe 31.

- la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris celle de son contrôle interne.

Documentation (Voir par. 28)

A63. La forme et le niveau de détail de la documentation d'audit sont une question de jugement et dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son contrôle interne, de l'information disponible au sein de l'entité ainsi que de la méthodologie et des techniques d'audit utilisées dans le cadre de l'audit.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 402

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 402 « Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationale d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur d'une entité utilisatrice de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque cette entité fait appel à une ou plusieurs sociétés de services. Plus précisément, la présente Norme explicite la façon dont l'auditeur de l'entité utilisatrice applique les Normes ISA 315[1] et ISA 330[2] et acquiert une connaissance suffisante de l'entité utilisatrice, y compris de son contrôle interne pertinent pour l'audit, pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires répondant à ces risques.

2. De nombreuses entités externalisent certains aspects de leurs activités internes à des sociétés de services qui fournissent des prestations allant de la réalisation d'une tâche spécifique sous la direction de l'entité au remplacement pur et simple de services internes ou de fonctions de l'entité, telle que la fonction de suivi du respect de la législation fiscale. De nombreuses prestations fournies par de telles sociétés font partie intégrante du fonctionnement de l'entité ; toutefois, toutes ces prestations ne sont pas pertinentes pour l'audit.

3. Les prestations fournies par une société de services sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice de ces prestations lorsque celles-ci, et les contrôles y afférents, font partie du système d'information de l'entité utilisatrice, y compris les processus opérationnels concernés, relatif à l'élaboration de l'information financière. Bien qu'il soit probable que la plupart des contrôles au sein de la société de services soient en rapport avec l'élaboration de l'information financière, il peut exister d'autres contrôles qui soient également pertinents pour l'audit, tels que des contrôles sur la sauvegarde des actifs. Les prestations d'une société de services font partie du système d'information de l'entité utilisatrice, y compris les processus opérationnels concernés, relatif à l'élaboration de l'information financière, lorsque ces prestations ont une incidence sur l'un quelconque des aspects suivants :

   (a) les flux d'opérations de l'entité utilisatrice qui sont significatifs au regard de ses états financiers ;

   (b) les procédures suivies, tant dans les systèmes d'information informatisés que dans les systèmes manuels, pour la génération, l'enregistrement, le traitement, la correction si nécessaire, l'inscription au grand livre et la présentation des opérations dans les états financiers ;

   (c) les documents comptables, sur support électronique ou papier, justifiant des informations ou des comptes spécifiques contenus dans les états financiers de l'entité utilisatrice, utilisés pour la génération, l'enregistrement, le traitement et la présentation des opérations de l'entité ; ceci comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées dans le grand livre ;

---

1 Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

2 Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

(d) la façon dont le système d'information de l'entité utilisatrice saisit les événements et les situations, autres que les opérations, qui sont significatives au regard des états financiers ;

(e) le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers de l'entité utilisatrice, y compris les estimations comptables et les informations fournies significatives ; et

(f) les contrôles afférents aux écritures comptables, y compris aux écritures comptables non courantes relatives aux opérations non récurrentes ou inhabituelles ou aux ajustements.

4. La nature et l'étendue des travaux à réaliser par l'auditeur de l'entité utilisatrice sur les prestations fournies par une société de services dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de la pertinence de celles-ci pour les besoins de l'audit.

5. La présente Norme ISA ne s'applique pas aux prestations fournies par des établissements financiers qui se limitent au traitement des opérations enregistrées sur le compte de l'entité ouvert auprès de l'établissement financier, et que l'entité autorise expressément, par exemple le traitement des opérations sur un compte chèque ou l'exécution d'ordres de bourse par un courtier. Par ailleurs, la présente Norme ISA ne s'applique pas non plus à l'audit d'opérations liées à la détention de participations financières dans d'autres entités, comme des groupements de personnes, des sociétés ou des co-entreprises, lorsqu'un tiers tient la comptabilité de ces participations et communique les informations y afférentes à leurs détenteurs.

Date d'entrée en vigueur

6. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

7. Les objectifs de l'auditeur de l'entité utilisatrice, lorsque celle-ci fait appel à une société de services, sont les suivants :

(a) acquérir une connaissance de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, qui soit suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ; et

(b) concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit répondant à ces risques.

Définitions

8. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

(a) Contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice – Contrôles dont la société de services suppose, lors de la définition de ses prestations, qu'ils seront mis en œuvre par les entités utilisatrices et qui, s'ils sont nécessaires à la réalisation des objectifs des contrôles, sont identifiés dans la description de son système.

(b) Rapport sur la description et la conception des contrôles au sein d'une société de services (intitulé dans la présente Norme « Rapport de type 1 ») – Rapport comprenant :

  (i) une description, établie par la direction de la société de services, de son système, des objectifs de contrôle et des contrôles eux-mêmes qui ont été conçus et mis en œuvre à une date déterminée ; et

  (ii) un rapport de l'auditeur de la société de services dont l'objectif est de communiquer une assurance raisonnable qui inclut l'opinion de cet auditeur sur la description du système de la société de services, les objectifs de contrôle et les contrôles eux-mêmes, ainsi que sur le caractère adéquat de la conception de ces contrôles pour atteindre les objectifs spécifiques qui leur ont été assignés.

(c) Rapport sur la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement des contrôles au sein d'une société de services (intitulé dans la présente Norme « Rapport de type 2 ») – Rapport comprenant :

  (i) une description, établie par la direction de la société de services, de son système, des objectifs de contrôle et des contrôles eux-mêmes, de leur conception et leur mise en œuvre à une date déterminée ou tout au long d'une période donnée et, dans certains cas, de leur efficacité au cours d'une période donnée ; et

  (ii) un rapport de l'auditeur de la société de services dont l'objectif est de communiquer une assurance raisonnable qui inclut :

    a. son opinion portant sur la description du système de la société de services, sur les objectifs de contrôle et sur les contrôles eux-mêmes, sur le caractère adéquat de la conception des contrôles pour atteindre les objectifs spécifiques qui leur ont été assignés, et sur l'efficacité des contrôles ; et

    b. une description des tests qu'il a effectués sur ces contrôles et le résultat de ces tests.

(d) Auditeur de la société de services – Un auditeur qui, à la demande de la société de services, établit un rapport d'assurance sur les contrôles au sein de cette société.

(e) Société de services – Une organisation tierce (ou une division d'une organisation tierce) qui fournit aux entités utilisatrices des prestations qui font partie intégrante de leurs systèmes d'information relatifs à l'élaboration de l'information financière.

(f) Système d'organisation de la société de services – Politiques et procédures conçues, mises en œuvre et maintenues par la société de services pour fournir aux entités utilisatrices des prestations couvertes par le rapport de l'auditeur de la société de services.

(g) Sous-traitant de la société de services – Société de services à laquelle une autre société de services délègue le soin de fournir certaines des prestations fournies

aux entités utilisatrices qui font partie intégrante de leurs systèmes d'information relatifs à l'élaboration de l'information financière.

(h) Auditeur de l'entité utilisatrice – Auditeur qui audite et émet un rapport sur les états financiers d'une entité utilisatrice.

(i) Entité utilisatrice – Entité qui fait appel à une société de services et dont les états financiers font l'objet d'un audit.

Diligences requises

Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice

9. Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité utilisatrice, conformément à la Norme ISA 315[3], l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre connaissance de la façon dont cette dernière utilise les prestations d'une société de services dans le cadre de son fonctionnement, en particulier : (Voir par. A1–A2)

   (a) la nature des prestations fournies par la société de services et l'importance de celles-ci pour l'entité utilisatrice, y compris leur incidence sur son contrôle interne ; (Voir par. A3–A5)

   (b) la nature et le caractère significatif des opérations traitées, des comptes ou des systèmes d'élaboration de l'information financière concernés par les prestations fournies par la société de services ; (Voir par. A6)

   (c) le degré d'interaction entre les opérations traitées par la société de services et celles de l'entité utilisatrice ; et (Voir par. A7)

   (d) la nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris les conditions contractuelles visant les prestations fournies par la société de services. (Voir par. A8–A11)

10. Dans le cadre de sa prise de connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit, conformément à la Norme ISA 315[4], l'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer la conception et la mise en œuvre des contrôles pertinents au sein de l'entité utilisatrice relatifs aux prestations fournies par la société de services, y compris les contrôles effectués sur les opérations traitées par cette dernière. (Voir par. A12–A14)

11. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une connaissance suffisante de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, afin de servir de base à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

12. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir de celle-ci une connaissance suffisante, il doit mettre en œuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :

   (a) obtenir un rapport de type 1 ou de type 2, s'il est disponible ;

---

3 Norme ISA 315, paragraphe 11

4 Norme ISA 315, paragraphe 12

(b) contacter la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir des informations spécifiques ;

(c) se rendre dans la société de services et effectuer des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents au sein de la société de services ; ou

(d) demander à un autre auditeur de réaliser des procédures qui lui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents au sein de la société de services. (Voir par. A15–A20)

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour asseoir la connaissance de l'auditeur de l'entité utilisatrice des prestations fournies par la société de services

13. En déterminant le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par un rapport de type 1 ou de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit vérifier :

(a) la compétence professionnelle de l'auditeur de la société de services et son indépendance par rapport à cette société ;

(b) le caractère adéquat des normes sur la base desquelles le rapport de type 1 ou de type 2 a été émis. (Voir par. A21)

14. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice envisage d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 comme élément probant pour asseoir sa connaissance de la conception et de la mise en œuvre des contrôles au sein de la société de services, il doit :

(a) apprécier si la description des contrôles conçus au sein de la société de services est à une date, ou couvre une période, appropriée pour les besoins de son audit ;

(b) évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments fournis par le rapport pour sa compréhension du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit ; et

(c) déterminer si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, acquérir une connaissance de la façon dont cette dernière les a conçus et mis en œuvre. (Voir par. A22–A23)

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives

15. Pour répondre aux risques évalués conformément à la Norme ISA 330, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :

(a) déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à des assertions données sont disponibles à partir des documents détenus par l'entité utilisatrice ; et, dans la négative,

(b) mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ou demander à un autre auditeur de réaliser pour son compte ces procédures au sein de la société de services. (Voir par. A24–A28)

Tests de procédures

16. Lorsque son évaluation des risques repose sur une attente que les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit recueillir des éléments probants à ce sujet en effectuant une ou plusieurs des procédures suivantes :

(a) obtenir un rapport de type 2, s'il existe ;

(b) effectuer des tests de procédures au sein de la société de services ; ou

(c) recourir à un autre auditeur pour effectuer pour son compte des tests de procédures au sein de la société de services. (Voir par. A29–A30)

Utilisation d'un rapport de type 2 comme élément probant pour confirmer que les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement

17. Lorsque, en application du paragraphe 16(a), l'auditeur de l'entité utilisatrice utilise un rapport de type 2 comme élément probant pour confirmer l'efficacité du fonctionnement des contrôles au sein de la société de services, il doit déterminer si le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés sur leur efficacité pour fonder son évaluation des risques :

(a) en appréciant si la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles au sein de la société de services remontent à une date, ou couvrent une période, appropriée pour les besoins de son audit ;

(b) en déterminant si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, vérifier si celle-ci a conçu et mis en œuvre ces contrôles, puis, si tel est le cas, tester leur efficacité ;

(c) en évaluant le caractère approprié de la période couverte par les tests de procédures et le temps écoulé depuis leur réalisation ; et

(d) en évaluant si les tests de procédures réalisés par l'auditeur de la société de services et leur résultat, tels qu'ils sont décrits dans le rapport de ce dernier, sont pertinents pour les assertions concernées retenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice et fournissent des éléments probants suffisants et appropriés pour appuyer l'évaluation des risques de l'auditeur de l'entité utilisatrice. (Voir par. A31–A39)

Rapports de type 1 et de type 2 excluant les prestations d'un sous-traitant de la société de services

18. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice envisage d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 qui exclut les prestations fournies par un sous-traitant de la société de services et que celles-ci sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, il doit appliquer les diligences requises de la présente Norme ISA aux prestations fournies par le sous-traitant de la société de services. (Voir par. A40)

Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services

19. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit demander à la direction de cette dernière si la société de services l'a informée, ou si elle est au courant par ailleurs, d'une fraude quelconque, d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires ou d'anomalies non corrigées, ayant une incidence sur ses états financiers. Il doit évaluer dans quelle mesure ces questions ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires, ainsi que sur ses conclusions et sur son rapport d'audit. (Voir par. A41)

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice

20. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705[5] s'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice. (Voir par. A42)

21. L'auditeur de l'entité utilisatrice ne doit pas faire référence dans son rapport d'audit exprimant une opinion non modifiée, au travail de l'auditeur de la société de services, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Lorsque la loi ou la réglementation requiert de faire référence au travail de l'auditeur d'une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit indiquer que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A43)

22. Lorsque la référence au travail effectué par l'auditeur de la société de services est nécessaire pour la compréhension d'une modification apportée à l'opinion de l'auditeur de l'entité utilisatrice, son rapport d'audit doit indiquer que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A44)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice

Source des informations (Voir par. 9)

A1. Les informations sur la nature des prestations fournies par une société de services peuvent être disponibles à partir d'une large variété de sources, telles que :

- des manuels d'utilisateurs ;
- des descriptifs de systèmes ;

[5] Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe 6.

- des manuels techniques ;
- le contrat ou la convention de services entre l'entité utilisatrice et la société de services ;
- des rapports de la société de services, des auditeurs internes ou des autorités de contrôle sur les contrôles en place au sein de la société de services ;
- des rapports émis par l'auditeur de la société de services, y compris des lettres à la direction, si elles existent.

A2. La connaissance acquise par l'expérience de l'auditeur de l'entité utilisatrice avec la société de services, par exemple au travers d'autres missions d'audit, peut aussi être utile pour acquérir une connaissance de la nature des prestations fournies par la société de services. Ceci peut être particulièrement utile si les prestations et les contrôles au sein de la société de services opérés sur ces prestations sont très standardisés.

Nature des prestations fournies par la société de services (Voir par. 9(a))

A3. Une entité utilisatrice peut avoir recours à une société de services, par exemple une société qui enregistre les opérations et conserve la trace de leur enregistrement, ou comptabilise les opérations et traite les données correspondantes. Les sociétés de services qui fournissent de telles prestations incluent, par exemple, les départements d'investissement des banques qui achètent et gèrent des actifs pour le compte des salariés dans le cadre de fonds de pension ou pour d'autres ; les banques de crédits hypothécaires qui gèrent des crédits pour des tiers ; et des sociétés de services informatiques qui fournissent des logiciels d'application et un environnement technologique permettant à des clients de traiter leurs opérations financières et commerciales.

A4. Des exemples de prestations fournies par des sociétés de services qui sont pertinentes pour l'audit comprennent :

- la tenue de la comptabilité de l'entité utilisatrice.
- la gestion des actifs.
- la génération, la comptabilisation ou le traitement des opérations en tant qu'agent de l'entité utilisatrice.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A5. Les petites entités peuvent avoir recours à des services externes pour tenir leur comptabilité, qui vont du traitement de certaines opérations (par exemple le paiement des charges sociales) et de la tenue de leur comptabilité, jusqu'à l'établissement de leurs états financiers. Le recours à une société de services pour l'établissement des états financiers ne décharge pas la direction d'une petite entité et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de leur responsabilité sur les états financiers[6].

[6] Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphes 4 et A2–A3.

Nature et caractère significatif des opérations traitées par la société de services (Voir par. 9(b))

A6. Une société de services peut mettre en œuvre des politiques et des procédures qui ont une incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice. Ces politiques et procédures sont au moins en partie dissociées de l'entité utilisatrice, tant sur le plan physique qu'opérationnel. L'importance des contrôles de la société de services par rapport à ceux de l'entité utilisatrice dépend de la nature des prestations fournies par la société de services, y compris de la nature et du caractère significatif des opérations qu'elle traite pour le compte de l'entité utilisatrice. Dans certains cas, les opérations traitées et les comptes mouvementés par la société de services peuvent ne pas apparaître comme significatifs au regard des états financiers de l'entité utilisatrice, mais la nature de ces opérations peut être importante et l'auditeur de l'entité utilisatrice peut considérer que la connaissance de ces contrôles est nécessaire en la circonstance.

Degré d'interaction entre les opérations traitées par la société de services et celles de l'entité utilisatrice (Voir par. 9(c))

A7. L'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice dépend du degré d'interaction entre les opérations de la société de services et celles de l'entité utilisatrice. Le degré d'interaction fait référence à la mesure dans laquelle une entité utilisatrice est capable et choisit de mettre en œuvre des contrôles effectifs sur les traitements réalisés par la société de services. Par exemple, un degré élevé d'interaction existe entre les opérations de l'entité utilisatrice et celles de la société de services lorsque l'entité utilisatrice autorise des opérations et que la société de services les traite et les comptabilise. Dans ces situations, l'entité utilisatrice peut mettre en œuvre des contrôles efficaces sur ces opérations. A l'inverse, lorsque la société de services génère ou procède à l'enregistrement initial, au traitement et à la comptabilisation des opérations de l'entité utilisatrice, il existe un faible degré d'interaction entre les deux entités. Dans ces situations, l'entité utilisatrice peut ne pas être en mesure de mettre en œuvre en son sein des contrôles efficaces sur ces opérations, ou peut décider de ne pas le faire, et peut s'en remettre aux contrôles de la société de services.

Nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services (Voir par. 9(d))

A8. Le contrat ou la convention de services entre l'entité utilisatrice et la société de services peut fournir des informations sur les sujets suivants :

- l'information à fournir à l'entité utilisatrice et les responsabilités de la société de services pour les opérations qu'elle génère pour le compte de l'entité utilisatrice ;
- le respect des exigences d'organismes régulateurs concernant le format des enregistrements des opérations, ou leur accessibilité ;
- les indemnités prévues, s'il en existe, à verser à l'entité utilisatrice en cas de défaillance ;
- si la société de services produira un rapport sur ses contrôles et, dans l'affirmative, si ce rapport sera de type 1 ou de type 2 ;

- si l'auditeur de l'entité utilisatrice a un droit de regard sur les documents comptables de cette dernière tenus par la société de services et sur les autres informations nécessaires pour la conduite de l'audit ; et

- si l'accord permet une communication directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et celui de la société de services.

A9. Il existe un lien direct entre la société de services et l'entité utilisatrice, et entre la société de services et l'auditeur de cette dernière. Ces liens ne créent pas nécessairement une relation directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services. Lorsqu'il n'existe pas de relation directe entre ces deux auditeurs, les communications entre eux sont généralement organisées par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice et de la société de services. Une relation directe peut aussi être assurée entre les deux auditeurs en prenant en compte les règles d'éthique et de secret professionnel applicables. Un auditeur d'une entité utilisatrice peut, par exemple, faire appel à un auditeur de la société de services pour réaliser des procédures pour son propre compte, telles que :

(a) des tests de procédures au sein de la société de services ; ou

(b) des contrôles de substance sur les opérations enregistrées dans les états financiers de l'entité utilisatrice et sur les comptes tenus par une société de services.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A10. Les auditeurs dans le secteur public ont généralement des droits d'accès étendus fixés par la législation. Toutefois, dans certaines situations, ces droits d'accès peuvent ne pas exister, par exemple lorsque la société de services est située dans un autre pays. Dans un tel cas, un auditeur dans le secteur public peut avoir besoin d'acquérir une connaissance de la législation applicable dans ce pays afin de déterminer s'il est possible d'obtenir un droit d'accès approprié. Un auditeur dans le secteur public peut aussi obtenir de l'entité utilisatrice, ou lui demander, d'incorporer un droit d'accès dans tout accord contractuel entre cette dernière et la société de services.

A11. Les auditeurs dans le secteur public peuvent aussi avoir recours à un autre auditeur pour réaliser des tests de procédures ou des contrôles de substance portant sur le respect de dispositions de la loi, de la réglementation ou d'instructions émanant d'une autorité.

Connaissance des contrôles concernant les prestations fournies par la société de services (Voir par. 10)

A12. L'entité utilisatrice peut établir des contrôles sur les prestations de la société de services qui peuvent être testés par l'auditeur de l'entité utilisatrice et qui peuvent permettre à celui-ci de conclure que les contrôles mis en œuvre par cette dernière fonctionnent efficacement pour certaines ou pour l'ensemble des assertions concernées, sans tenir compte des contrôles mis en œuvre par la société de services. Lorsqu'une entité utilisatrice, par exemple, a recours à une société de services pour traiter les salaires, elle peut établir des contrôles sur la soumission et la réception des informations concernant la paie qui peuvent prévenir ou détecter des anomalies significatives. Ces contrôles peuvent inclure :

- la comparaison des données soumises à la société de services avec les rapports d'informations reçus de cette dernière après que les données ont été traitées ;
- le re-calcul d'un échantillon de montants de salaire dans le but d'en vérifier l'exactitude arithmétique et la revue du montant total de la paie pour en vérifier le caractère raisonnable.

A13. Dans cette situation, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut effectuer des tests portant sur les contrôles mis en œuvre par celle-ci sur le traitement de la paie qui lui fourniront une base pour conclure que les contrôles sur les assertions relatives aux opérations de salaires fonctionnement efficacement.

A14. Ainsi qu'il est explicité dans la Norme ISA 315[7], l'auditeur de l'entité utilisatrice peut juger, concernant certains risques, qu'il n'est pas possible ou faisable de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés seulement à partir de contrôles de substance. De tels risques peuvent provenir de l'inexactitude ou du caractère incomplet des enregistrements de flux d'opérations courantes et significatives et de soldes de comptes significatifs, leurs caractéristiques permettant souvent un degré élevé d'automatisation dans les traitements avec peu ou pas d'intervention manuelle. Ces caractéristiques peuvent être particulièrement présentes lorsque l'entité utilisatrice a recours à des sociétés de services. Dans de telles situations, les contrôles de l'entité utilisatrice sur ces risques sont pertinents pour l'audit et l'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu d'acquérir une connaissance de ces contrôles et de les évaluer conformément aux paragraphes 9 et 10 de la présente Norme ISA.

Procédures complémentaires lorsqu'une connaissance suffisante ne peut pas être acquise à partir de l'entité utilisatrice (Voir par. 12)

A15. La décision de l'auditeur de l'entité utilisatrice quant aux procédures à réaliser selon le paragraphe 12, individuellement ou en association avec d'autres, pour obtenir les informations nécessaires pour fournir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à l'utilisation par l'entité utilisatrice des prestations de la société de services, peut être influencée par des questions telles que :

- la taille tant de l'entité utilisatrice que de la société de services ;
- la complexité des opérations de l'entité utilisatrice et la complexité des prestations fournies par la société de services ;
- la localisation de la société de services (par exemple, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut décider de recourir à un autre auditeur pour réaliser pour son compte des procédures au sein de la société de services lorsque cette dernière est située dans un lieu éloigné) ;
- s'il est attendu que la (les) procédure(s) fournira (ont) à l'auditeur de l'entité utilisatrice des éléments probants suffisants et appropriés ; et
- la nature de la relation existant entre l'entité utilisatrice et la société de services.

A16. Une société de services peut demander à un auditeur qu'elle nomme de préparer un rapport sur la description et la conception de ses contrôles (rapport de type 1) ou sur la

[7] Norme ISA 315, paragraphe 30.

description et la conception de ses contrôles et l'efficacité de leur fonctionnement (rapport de type 2). Les rapports de type 1 ou de type 2 peuvent être émis selon la Norme Internationale de Missions d'Assurance (*International Standard on Assurance Engagements*, ISAE) 3402[8] ou selon d'autres normes édictées par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu (ces rapports peuvent être intitulés de différentes manières, tels que rapports de type A ou de type B).

A17. L'existence de rapports de type 1 ou de type 2 dépendra généralement des clauses du contrat entre l'entité utilisatrice et la société de services qui peuvent ou non prévoir la production d'un tel rapport par cette dernière. Une société de services peut aussi choisir, pour des raisons pratiques, d'avoir à disposition des entités utilisatrices un rapport de type 1 ou de type 2. Cependant, dans certains cas, un rapport de type 1 ou de type 2 peut ne pas être disponible.

A18. Dans certaines circonstances, une entité utilisatrice peut externaliser auprès d'une ou plusieurs sociétés de services un ou plusieurs pans d'activités ou de fonctions importants, tels que l'ensemble de sa fonction fiscale incluant le planning fiscal et les tâches visant à s'assurer du respect des dispositions, ou la fonction finance et comptabilité, ou encore la fonction de contrôle de gestion. Etant donné qu'un rapport sur les contrôles au sein de la société de services peut ne pas être disponible dans ces circonstances, rendre visite à la société de services peut être la manière la plus efficace pour l'auditeur de l'entité utilisatrice d'acquérir une connaissance des contrôles exercés au sein de cette société, dès lors qu'il est probable qu'il existe une interaction directe entre la direction de l'entité utilisatrice et celle de la société de services.

A19. Un autre auditeur peut être désigné pour réaliser des procédures qui fourniront les informations nécessaires concernant les contrôles pertinents au sein de la société de services. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 est émis, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir recours à l'auditeur de la société de services pour mettre en œuvre ces procédures dès lors que ce dernier est déjà en relation avec celle-ci. L'auditeur de l'entité utilisatrice utilisant les travaux d'un autre auditeur peut trouver des modalités d'application utiles dans la Norme ISA 600[9] concernant la connaissance de cet autre auditeur (y compris son indépendance et sa compétence professionnelle), son implication dans les travaux d'un autre auditeur, notamment dans la planification, l'étendue et le calendrier de tels travaux, et dans l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis.

A20. Une entité utilisatrice peut avoir recours à une société de services qui, à son tour, utilise les services d'un sous-traitant pour fournir certaines des prestations qui sont fournies à l'entité utilisatrice et qui font partie intégrante du système d'information touchant à l'élaboration de l'information financière de l'entité utilisatrice. Le sous-traitant peut être une entité séparée de la société de services ou une société liée à celle-ci. Il peut être nécessaire pour l'auditeur d'une entité utilisatrice de prendre en considération les contrôles au sein du sous-traitant. Dans les cas où un ou plusieurs sous-traitants sont utilisés, l'interaction entre les activités de l'entité utilisatrice et celles de la société de services est tripartite. Le degré de cette interaction, de même

[8] Norme ISAE 3402, « Rapport d'assurance sur les contrôles au sein d'une société de services ».

[9] La Norme ISA 600, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) », paragraphe 2, indique : « Un auditeur peut trouver cette Norme ISA utile, adaptée selon les circonstances, lorsqu'il implique d'autres auditeurs dans l'audit d'états financiers qui ne sont pas consolidés… ». Voir également le paragraphe 19 de la Norme ISA 600.

que la nature et le caractère significatif des opérations traitées par la société de services et les sous-traitants sont les facteurs les plus importants à prendre en compte par l'auditeur de l'entité utilisatrice pour déterminer l'importance des contrôles exercés au sein de la société de services et du sous-traitant au regard de ceux de l'entité utilisatrice.

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour conforter la connaissance de l'auditeur de l'entité utilisatrice de la société de services (Voir par. 13–14)

A21. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'informer sur l'auditeur de la société de services auprès de l'organisation professionnelle de ce dernier, ou auprès d'autres professionnels, et s'enquérir pour savoir si celui-ci est soumis à une supervision réglementée. L'auditeur de la société de services peut exercer dans un pays dans lequel les normes concernant les contrôles exercés au sein d'une société de services sont différentes, et l'auditeur de l'entité utilisatrice peut obtenir des informations sur les normes appliquées par l'auditeur de la société de services auprès de l'organisme normalisateur.

A22. Un rapport de type 1 ou de type 2, accompagné des informations concernant l'entité utilisatrice, peut aider l'auditeur de cette dernière à acquérir une connaissance :

(a) des aspects des contrôles au sein de la société de services qui peuvent avoir une incidence sur le traitement des opérations de l'entité utilisatrice, y compris sur le recours aux sous-traitants ;

(b) des flux d'opérations importants passant par la société de services afin de déterminer les endroits dans le flux d'opérations où des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice pourraient survenir ;

(c) des objectifs de contrôle au sein de la société de services qui concernent les assertions contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice ; et

(d) du caractère approprié ou non des contrôles définis et mis en œuvre dans la société de services pour prévenir et détecter des erreurs dans les traitements qui pourraient engendrer des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice.

Un rapport de type 1 ou de type 2 peut aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir une connaissance suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives. Un rapport de type 1, cependant, ne fournit pas d'élément probant quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés.

A23. Un rapport de type 1 ou de type 2 qui se rapporte à une date ou couvre une période non comprise dans la période sur laquelle porte l'audit des comptes de l'entité utilisatrice peut aider l'auditeur de cette dernière à acquérir une connaissance préliminaire des contrôles mis en œuvre au sein de la société de services à condition que ce rapport soit complété par des informations supplémentaires à jour venant d'autres sources. Si la description des contrôles de la société de services se rapporte à une date ou couvre une période précédant le début de la période soumise à audit, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut mettre en œuvre des procédures pour mettre à jour l'information contenue dans un rapport de type 1 ou de type 2, telles que :

- des entretiens portant sur les changements intervenus au sein de la société de services avec le personnel de l'entité utilisatrice qui serait en mesure d'en avoir connaissance ;
- la revue de la documentation à jour et de la correspondance provenant de la société de services ; ou
- des entretiens avec le personnel de la société de services portant sur les changements intervenus.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives (Voir par. 15)

A24. L'augmentation ou non du risque d'anomalies significatives dans l'entité utilisatrice provenant de l'utilisation des prestations d'une société de services est fonction de la nature des prestations fournies et des contrôles exercés sur celles-ci ; dans certains cas, le recours à une société de services peut diminuer le risque d'anomalies significatives dans l'entité utilisatrice, notamment lorsque cette dernière ne possède pas l'expertise nécessaire pour entreprendre des tâches particulières, telles que l'initiation, le traitement et l'enregistrement des opérations, ou n'a pas les ressources adéquates (par exemple un système informatique).

A25. Lorsque la société de services assure le suivi et conserve des éléments importants faisant partie des documents comptables de l'entité utilisatrice, un accès direct à ces documents peut être nécessaire afin que l'auditeur de l'entité utilisatrice puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les opérations de contrôles sur ces documents ou puisse établir la véracité des opérations et des soldes enregistrés, ou les deux à la fois. Cet accès peut impliquer soit une inspection physique de ces documents dans les locaux de la société de services, soit une consultation de ceux-ci par voie électronique à partir de l'entité utilisatrice ou d'un autre lieu, ou les deux à la fois. Lorsque l'accès direct est réalisé par voie électronique, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut par voie de conséquence obtenir la démonstration du caractère adéquat des contrôles exercés par la société de services sur l'exhaustivité et l'intégrité des données de l'entité utilisatrice dont la société de services est responsable.

A26. Pour déterminer la nature et l'étendue des éléments probants à recueillir relatifs aux soldes reflétant les actifs détenus ou les opérations menées par une société de services pour le compte de l'entité utilisatrice, les procédures suivantes peuvent être envisagées par l'auditeur de l'entité utilisatrice :

(a) inspecter les enregistrements et les documents détenus par l'entité utilisatrice : le caractère probant de cette procédure est fonction de la nature et de l'étendue des documents comptables et des pièces justificatives détenues par l'entité utilisatrice. Dans certains cas, l'entité utilisatrice peut ne pas tenir de manière séparée de comptabilité détaillée ou de documentation des opérations spécifiques menées pour son compte.

(b) inspecter les enregistrements et les documents détenus par la société de services : la possibilité pour l'auditeur de l'entité utilisatrice d'accéder aux documents comptables détenus par la société de services peut être prévue dans les accords contractuels entre l'entité utilisatrice et la société de services. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut aussi, par l'intermédiaire d'un autre

auditeur, avoir accès aux documents comptables de l'entité utilisatrice tenus par la société de services.

(c) obtenir de la société de services confirmation des soldes et des opérations : lorsque l'entité utilisatrice tient une comptabilité distincte des balances de comptes et des opérations, la confirmation par la société de services corroborant la comptabilité de l'entité utilisatrice peut constituer un élément probant fiable de l'existence des opérations et des actifs concernés. Par exemple, lorsque plusieurs sociétés de services sont utilisées, comme une société d'investissements et un dépositaire, et que ces sociétés de services tiennent une comptabilité distincte, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut obtenir de ces sociétés la confirmation des soldes de comptes afin de comparer ces informations avec les documents comptables tenus par l'entité utilisatrice. Si l'entité utilisatrice ne tient pas de comptabilité séparée, les informations obtenues par les confirmations reçues de la société de services sont simplement le reflet de ce qui apparaît dans les documents comptables tenus par cette dernière. En conséquence, de telles confirmations ne sauraient, en elles-mêmes, constituer un élément probant fiable. Dans ces situations, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'enquérir pour déterminer si une autre source d'éléments probants indépendants pourrait être identifiée.

(d) mettre en œuvre des procédures analytiques sur la comptabilité tenue par l'entité utilisatrice ou sur les rapports reçus de la société de services : l'efficience des procédures analytiques sera probablement variable selon les assertions et sera affectée par l'étendue et le détail des informations disponibles.

A27. Un autre auditeur peut réaliser des procédures qui, par nature, sont des contrôles de substance, pour le compte des auditeurs de l'entité utilisatrice. Une telle mission peut amener à la mise en œuvre, par un autre auditeur, de procédures convenues entre l'entité utilisatrice et son auditeur, et entre la société de services et l'auditeur qu'elle a nommé. Les résultats de ces procédures réalisées par un autre auditeur sont revus par l'auditeur de l'entité utilisatrice afin de déterminer s'ils constituent des éléments probants suffisants et appropriés. De plus, il peut exister des exigences imposées par les autorités gouvernementales ou par des accords contractuels par lesquels un auditeur de la société de services met en œuvre des procédures définies qui, par nature, sont des contrôles de substance. Les résultats de la mise en œuvre de ces procédures requises sur les soldes de comptes et les opérations traitées par la société de services peuvent être utilisés par les auditeurs des entités utilisatrices en tant qu'éléments probants nécessaires pour fonder leur opinion d'audit. Dans ces circonstances, il peut être utile pour l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services de se mettre d'accord, préalablement à la réalisation de ces procédures, sur la documentation d'audit, ou l'accès à celle-ci, dont pourra disposer l'auditeur de l'entité utilisatrice.

A28. Dans certaines circonstances, notamment lorsqu'une entité utilisatrice externalise certaines des, ou toutes les, tâches de sa fonction financière auprès d'une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut se trouver confronté à une situation où une partie substantielle des éléments probants se trouvent dans la société de services. Il peut être alors nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice réalise, ou qu'un autre auditeur réalise pour son compte, des contrôles de substance dans la société de services. Un auditeur de la société de services peut émettre un rapport de type 2 et, en

plus, réaliser des contrôles de substance pour le compte de l'auditeur de l'entité utilisatrice. La participation d'un autre auditeur n'entache pas l'obligation de l'auditeur de l'entité utilisatrice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable pour fonder son opinion d'audit. En conséquence, lorsqu'il s'interroge pour savoir si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis et s'il est utile de réaliser des contrôles de substance complémentaires, l'auditeur de l'entité utilisatrice prend en compte sa propre implication dans la direction, la supervision et la réalisation des contrôles de substance effectués par un autre auditeur ou la preuve de la direction, de la supervision et de la réalisation de ces contrôles.

Tests de procédures (Voir par. 16)

A29. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu selon la Norme ISA 330[10] de concevoir et de réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents dans certaines circonstances. Dans le contexte d'une société de services, cette exigence s'applique lorsque :

(a) son évaluation des risques d'anomalies significatives se fonde sur l'attente que les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement (c'est-à-dire qu'il entend s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou

(b) les contrôles de substance par eux-mêmes, ou une combinaison de ceux-ci avec des tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans l'entité utilisatrice, ne peuvent pas fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau de l'assertion concernée.

A30. Lorsqu'un rapport de type 2 n'est pas disponible, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut entrer en contact avec la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, pour demander à cette société qu'elle nomme un auditeur pour faire un rapport de type 2 comprenant des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, ou il peut avoir recours à un autre auditeur pour mettre en œuvre des procédures au sein de la société de services visant à vérifier l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut aussi rendre visite à la société de services et effectuer lui-même des tests portant sur les contrôles pertinents dans la mesure où la société de services donne son accord. L'évaluation des risques par l'auditeur de l'entité utilisatrice est fondée sur les résultats combinés fournis tant par les travaux d'un autre auditeur que par ses propres travaux.

Utilisation d'un rapport de type 2 comme élément probant du fonctionnement efficace des contrôles au sein de la société de services (Voir par. 17)

A31. On peut s'attendre à ce qu'un rapport de type 2 satisfasse les besoins de différents auditeurs d'entités utilisatrices ; en conséquence, les tests de procédures et les résultats, décrits dans le rapport de l'auditeur de la société de services, peuvent ne pas être pertinents pour répondre aux assertions significatives contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice. Les tests de procédures concernés et les résultats sont

[10] Norme ISA 330, paragraphe 8.

évalués en vue de déterminer si le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour appuyer l'évaluation des risques faite par l'auditeur de l'entité utilisatrice. Pour y procéder, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut prendre en compte les facteurs suivants :

(a) la période de temps couverte par les tests de procédures et le temps écoulé depuis la réalisation de ceux-ci ;

(b) l'étendue des travaux de l'auditeur de la société de services et les prestations et traitements concernés, les contrôles testés et les tests effectués, ainsi que la façon dont les contrôles testés ont un rapport avec ceux de l'entité utilisatrice ; et

(c) les résultats de ces tests de procédures et l'opinion de l'auditeur de la société de services sur l'efficacité du fonctionnement de ceux-ci.

A32. Pour certaines assertions, plus la période couverte par un test spécifique est courte et plus long est le temps écoulé depuis la réalisation du test, moins le test apporte d'éléments probants. En comparant la période couverte par un rapport de type 2 à celle couverte par les états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière peut conclure que ce rapport apporte moins d'éléments probants lorsqu'il existe un court chevauchement entre la période couverte par le rapport de type 2 et la période sur laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice entend s'appuyer sur ce rapport. Lorsque ceci est le cas, un rapport de type 2 couvrant la période précédente ou la période suivante peut fournir des éléments probants complémentaires. Dans d'autres situations, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut considérer nécessaire de réaliser, ou d'avoir recours à un autre auditeur pour réaliser, des tests de procédures au sein de la société de services afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

A33. Il peut aussi être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice recueille des éléments probants supplémentaires concernant les modifications importantes intervenues dans les contrôles concernés au sein de la société de services en dehors de la période couverte par le rapport de type 2, ou définisse des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre. Des facteurs pertinents pour déterminer quels sont les éléments probants supplémentaires à recueillir concernant les contrôles au sein de la société de services qui étaient effectifs en dehors de la période couverte par le rapport de l'auditeur de celle-ci peuvent comprendre :

- l'importance des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- les contrôles spécifiques qui ont été testés au cours de la période intermédiaire, et les changements importants qui leur ont été apportés depuis qu'ils ont été testés, y compris les changements dans le système d'information, les processus et le personnel ;
- l'importance des éléments probants qui ont pu être recueillis touchant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
- la durée de la période restant à courir ;

- la mesure dans laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice entend limiter des contrôles de substance complémentaires en se basant sur la fiabilité des contrôles ; et
- l'efficacité de l'environnement de contrôle et le suivi des contrôles au sein de l'entité utilisatrice.

A34. Des éléments probants supplémentaires peuvent être recueillis, par exemple, en étendant les tests de procédures sur la période restante ou en testant le suivi des contrôles au sein de l'entité utilisatrice.

A35. Lorsque la période couverte par les tests effectués par l'auditeur de la société de services est complètement en dehors de celle couverte par les états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière ne sera pas en mesure de s'appuyer sur de tels tests pour conclure que les contrôles au sein de l'entité utilisatrice fonctionnent efficacement, en raison du fait qu'ils ne fourniront pas d'éléments probants sur l'efficacité de leur fonctionnement pour l'audit en cours, à moins que d'autres procédures ne soient réalisées.

A36. Dans certaines circonstances, une prestation rendue par une société de services peut avoir été définie en prenant pour hypothèse que certains contrôles seront mis en œuvre au sein de l'entité utilisatrice. Par exemple, la prestation peut être conçue en prenant comme hypothèse que l'entité utilisatrice aura mis en œuvre des contrôles pour autoriser les opérations avant qu'elles ne soient transmises à la société de services pour leur traitement. Dans un tel cas, la description des contrôles de la société de services peut inclure une description des contrôles complémentaires exercés au sein de l'entité utilisatrice. L'auditeur de cette dernière détermine si ces contrôles complémentaires exercés au sein de l'entité utilisatrice sont pertinents au regard des prestations qui lui sont fournies.

A37. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice considère que le rapport émis par l'auditeur de la société de services peut ne pas fournir d'éléments probants suffisants et appropriés, par exemple lorsqu'un tel rapport ne contient pas de description des tests de procédures et du résultat de ceux-ci, il peut compléter sa connaissance des procédures mises en œuvre par l'auditeur de la société de services et de ses conclusions en contactant la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir un entretien avec l'auditeur de la société de services pour discuter avec lui de l'étendue et des résultats de ses travaux. De même, s'il considère que cela est nécessaire, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut contacter la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, pour demander que l'auditeur de la société de services mette en œuvre des procédures au sein de cette dernière. De manière alternative, l'auditeur de l'entité utilisatrice ou, à sa demande, un autre auditeur, peut réaliser de telles procédures.

A38. Le rapport de type 2 émis par l'auditeur de la société de services fait état des résultats des tests, y compris des exceptions et des autres informations pouvant avoir une incidence sur les conclusions de l'auditeur de l'entité utilisatrice : les exceptions relevées ou une opinion modifiée dans un rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services ne signifient pas automatiquement que ce rapport ne sera pas utile dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Plus précisément, les exceptions et le point donnant lieu à une opinion modifiée sont pris en compte dans l'appréciation par l'auditeur de l'entité

utilisatrice des tests réalisés sur les contrôles par l'auditeur de la société de services. Pour examiner ces exceptions et les points donnant lieu à une opinion modifiée, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut en discuter avec l'auditeur de la société de services. Une telle communication est sujette à un contact préalable entre l'entité utilisatrice et la société de services et à l'accord de cette dernière pour qu'elle puisse avoir lieu.

Communication des déficiences dans le contrôle interne relevées au cours de l'audit.

A39. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu de communiquer par écrit, en temps opportun, les faiblesses significatives relevées au cours de l'audit à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise[11]. Il est également tenu de communiquer à la direction à un niveau hiérarchique approprié et en temps opportun, les autres déficiences dans le contrôle interne relevées au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont d'importance suffisante pour mériter l'attention de la direction[12]. Les questions qui peuvent ainsi avoir été identifiées au cours de l'audit et qui peuvent être communiquées à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprises comprennent :

- tout suivi des contrôles qui pourrait être mis en œuvre par l'entité utilisatrice, y compris ceux identifiés dans un rapport de type 1 ou de type 2 obtenu ;
- des cas où des contrôles complémentaires au sein de l'entité utilisatrice, dont un rapport de type 1 ou de type 2 fait état, ne sont pas mis en œuvre au sein de l'entité utilisatrice ; et
- des contrôles qui peuvent apparaître comme nécessaires au sein de la société de services et qui ne semblent pas avoir été mis en œuvre ou qui ne sont pas spécifiquement couverts dans un rapport de type 2.

Rapports de type 1 et de type 2 excluant les prestations fournies par un sous-traitant de la société de services (Voir Par 18)

A40. Si une société de services à recours à un sous-traitant, l'auditeur de la société de services peut, dans son rapport, inclure les objectifs de contrôle pertinents et les contrôles correspondants du sous-traitant de la société de services dans la description du système de la société de services et dans l'étendue de sa mission, ou les en exclure. Ces deux approches de communication sont connues respectivement sous le nom de méthode d'inclusion et méthode d'exclusion. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 exclut les contrôles au sein du sous-traitant, et que les prestations fournies par ce dernier sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière est tenu d'appliquer les diligences requises par la présente Norme ISA relatives aux prestations d'un sous-traitant. La nature et l'étendue des travaux à réaliser par l'auditeur de l'entité utilisatrice concernant les prestations fournies par un sous-traitant dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de la pertinence de celles-ci dans le cadre de l'audit. Le suivi de la diligence décrite au paragraphe 9 aide l'auditeur de l'entité

[11] Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction », paragraphes 9–10.

[12] Norme ISA 265, paragraphe 10.

utilisatrice à déterminer l'incidence de l'intervention du sous-traitant et à définir la nature et l'étendue des travaux à effectuer.

Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services (Voir par. 19)

A41. Une société de services peut être tenue selon les termes du contrat avec les entités utilisatrices, de les informer dès lors qu'elles sont victimes d'une fraude, d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires ou d'anomalies non corrigées dont la responsabilité incombe à la direction de la société de services ou à ses employés. Ainsi qu'il est requis par le paragraphe 19, l'auditeur de l'entité utilisatrice s'enquiert auprès de la direction de celle-ci pour connaître les éventuelles questions de cette nature qui lui auraient été signalées par la société de services et évalue si l'une quelconque de ces questions a une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires. Dans certaines circonstances, il peut demander des informations supplémentaires pour mener cette évaluation, et demander à l'entité utilisatrice de contacter la société de services pour obtenir l'information nécessaire.

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice (Voir par. 20)

A42. Lorsqu'un auditeur d'une entité utilisatrice n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les prestations fournies par la société de services qui ont une incidence sur l'audit des états financiers de cette entité, il en résulte une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit. Ceci peut être le cas lorsque :

- il n'est pas en mesure d'acquérir une connaissance suffisante des prestations fournies par la société de services et n'a pas de base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- son évaluation du risque d'anomalies significatives repose sur l'hypothèse selon laquelle les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement et qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ; et
- des éléments probants suffisants et appropriés ne sont disponibles qu'à partir des documents comptables détenus par la société de services, et qu'il n'est pas en mesure d'avoir un accès direct à ces documents.

La formulation par l'auditeur de l'entité utilisatrice d'une opinion avec réserve ou d'une impossibilité d'exprimer une opinion est fonction de sa conclusion quant au caractère significatif ou diffus des incidences éventuelles sur les états financiers.

Référence aux travaux de l'auditeur de la société de services (Voir par. 21–22)

A43. Dans certains cas, la loi ou la réglementation peut exiger de faire référence dans le rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice aux travaux de l'auditeur de la société de services, par exemple pour les besoins de transparence dans le secteur public. Dans de telles circonstances, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir besoin de l'accord de l'auditeur de la société de services pour y procéder.

A44. Le fait qu'une entité utilisatrice fasse appel à une société de services n'enlève rien à l'obligation de l'auditeur de l'entité utilisatrice, en application des Normes ISA, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés fournissant une base

raisonnable pour fonder son opinion d'audit. En conséquence, il ne fait pas référence au rapport de l'auditeur de la société de services en tant que fondement, même partiel, de l'opinion d'audit qu'il exprime sur les états financiers de l'entité utilisatrice. Toutefois, lorsqu'il exprime une opinion modifiée en raison d'une opinion modifiée exprimée dans le rapport de l'auditeur de la société de services, il ne lui est pas interdit de faire référence à ce rapport si une telle mention aide à expliquer les raisons de son opinion modifiée. Dans ces situations, il peut avoir besoin de l'accord de l'auditeur de la société de services pour y procéder.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 450

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVEES AU COURS DE L'AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing,* ISA) traite des obligations de l'auditeur d'avoir à évaluer l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et de celles non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers. La Norme ISA 700 traite des obligations de l'auditeur, lorsqu'il se forge une opinion sur les états financiers, de conclure qu'une assurance raisonnable a été obtenue sur le fait que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. La conclusion requise par la Norme ISA 700 prend en compte l'évaluation faite par l'auditeur de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers, conformément à la présente Norme ISA[1]. La Norme ISA 320[2] traite de l'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'évaluer :

   (a) l'incidence sur l'audit des anomalies relevées ; et

   (b) l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées, s'il en existe.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Anomalies – Ecart entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les états financiers pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes. (Voir par. A1)

   Lorsque l'auditeur exprime une opinion selon laquelle les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle, les anomalies comprennent également les ajustements des montants, des classements, de la présentation ou des informations fournies qui, selon le jugement de l'auditeur, sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement dans tous leurs aspects significatifs ou donnent une image fidèle.

   (b) Anomalies non corrigées – Anomalies que l'auditeur a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

---

[1] Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphes 10–11.

[2] Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

Diligences requises

Récapitulatif des anomalies relevées

5. L'auditeur doit récapituler les anomalies relevées au cours de l'audit, autres que celles qui sont clairement insignifiantes. (Voir par. A2–A3)

Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit

6. L'auditeur doit déterminer si la stratégie générale d'audit et le programme de travail nécessitent d'être révisés lorsque :

   (a) la nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies récapitulées au cours de l'audit, pourraient être significatives ; (Voir par. A4) ou

   (b) le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du seuil de signification, déterminé selon la Norme ISA 320. (Voir par. A5)

7. Lorsque, à la demande de l'auditeur, la direction a examiné un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie et a corrigé les anomalies qui avaient été relevées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent. (Voir par. A6)

Communication et correction des anomalies

8. L'auditeur doit communiquer en temps voulu au niveau approprié de la direction, toutes les anomalies récapitulées au cours de l'audit, à moins que ceci ne lui soit interdit par la loi ou la réglementation[3]. L'auditeur doit demander à la direction de corriger ces anomalies. (Voir par. A7–A9)

9. Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies que l'auditeur lui a communiquées, celui-ci doit prendre connaissance des motifs de la direction pour ne pas les corriger et doit prendre en compte ces motifs lorsqu'il évalue si les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir par. A10)

Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

10. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit réapprécier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité. (Voir par. A11–A12)

11. L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour cela, il doit prendre en compte :

    (a) l'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance ; et (Voir par. A13–A17, A19–A20)

---

[3] Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 7.

(b) l'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir par. A18)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

12. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que ceci ne soit interdit par la loi ou la réglementation[4]. Cette communication doit mentionner individuellement chacune des anomalies significatives. Il doit demander à ce que les anomalies non corrigées le soient. (Voir par. A21–A23)

13. L'auditeur doit également communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise l'incidence des anomalies non corrigées des périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Déclaration écrite

14. L'auditeur doit demander une déclaration écrite à la direction et, lorsque ceci est approprié, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que, selon elles, les incidences des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la déclaration écrite ou joint à celle-ci. (Voir par. A24)

Documentation

15. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit[5] : (Voir par. A25)

(a) le montant en deçà duquel les anomalies seront considérées comme manifestement insignifiantes ; (Voir par. 5)

(b) toutes les anomalies relevées au cours de l'audit avec la mention de leur correction ou non correction ; (Voir par. 5, 8 et 12) et

(c) sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, et le fondement de cette conclusion. (Voir par. 11)

***

4 Voir note 3 en bas de page.

5 ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et paragraphe A6.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Définition du concept « Anomalie » (Voir par. 4(a))

A1. Les anomalies peuvent résulter :

(a) d'une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données à partir desquelles les états financiers sont établis ;

(b) de l'omission d'un montant ou d'une information à fournir ;

(c) d'une estimation comptable incorrecte provenant de l'omission, ou d'une interprétation clairement erronée, de faits ; et

(d) de jugements de la direction portant sur des estimations comptables que l'auditeur considère non réalistes, ou de la sélection et du suivi de méthodes comptables qu'il considère inappropriées.

Des exemples d'anomalies provenant de fraudes sont donnés dans la Norme ISA 240[6].

Récapitulatif des anomalies relevées (Voir par. 5)

A2. L'auditeur peut fixer un montant en deçà duquel des anomalies seront considérées comme manifestement insignifiantes et ne nécessiteront pas d'être récapitulées dès lors que l'auditeur anticipe que le cumul de tels montants n'aura à l'évidence pas d'incidence significative sur les états financiers. L'expression « manifestement insignifiant » n'est pas un substitut à l'expression « non significatif ». Les éléments manifestement insignifiants seront d'un tout autre ordre de grandeur (plus petit) que le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320, et seront manifestement sans conséquence, pris individuellement ou en cumulé, qu'ils soient jugés selon des critères d'ampleur, de nature ou selon les circonstances de leur survenance. Lorsqu'il existe une quelconque incertitude quant au caractère insignifiant d'un ou de plusieurs de ces critères, l'élément concerné est considéré comme n'étant pas clairement insignifiant.

A3. Afin d'aider l'auditeur lors de son évaluation de l'incidence des anomalies relevées au cours de l'audit et de sa communication à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut être utile de distinguer entre les anomalies factuelles, celles liées au jugement, et celles extrapolées :

- les anomalies factuelles sont celles pour lesquelles il n'existe pas de doute ;
- les anomalies liées au jugement sont des écarts résultant de jugements de la direction qui concernent des estimations comptables que l'auditeur considère comme déraisonnables ou le choix ou l'application de méthodes comptables qu'il considère non appropriées ;
- les anomalies extrapolées reflètent la meilleure estimation de l'auditeur des anomalies contenues dans les populations, ce qui implique l'extrapolation des anomalies relevées dans les sondages effectués à l'ensemble des populations à partir desquelles les échantillons ont été sélectionnés. Des modalités

[6] Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », paragraphes A1–A6.

d'application pour effectuer l'extrapolation des anomalies et l'évaluation des résultats sont fournies dans la Norme ISA 530[7].

Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit (Voir par. 6–7)

A4. Une anomalie peut ne pas relever d'un cas isolé. Les cas où l'auditeur identifie une anomalie qui provient d'une défaillance dans le contrôle interne ou d'hypothèses ou de méthodes de valorisation inappropriées qui ont été largement utilisées par l'entité, sont indicatifs que d'autres anomalies peuvent exister.

A5. Lorsque le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320, il peut exister un risque insuffisamment faible pour être acceptable que de possibles anomalies non détectées, cumulées avec les anomalies relevées au cours de l'audit, puissent excéder le seuil de signification. Des anomalies non détectées pourraient exister en raison de la présence d'un risque d'échantillonnage ou d'un risque non lié à l'échantillonnage[8].

A6. L'auditeur peut demander à la direction d'examiner un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie afin qu'elle analyse les causes de l'anomalie qu'il a relevée, qu'elle mette en œuvre des procédures en vue de déterminer le montant réel de l'anomalie dans le flux d'opérations, le solde de compte ou l'information fournie, et qu'elle procède aux ajustements appropriés des états financiers. Une telle demande peut être faite, par exemple, sur la base de l'extrapolation faite par l'auditeur des anomalies relevées dans un sondage à l'ensemble de la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné.

Communication et correction des anomalies (Voir par. 8–9)

A7. La communication des anomalies, en temps voulu au niveau approprié de la direction, est importante dans la mesure où elle permet à cette dernière d'évaluer si les éléments relevés sont réellement des anomalies, d'informer l'auditeur en cas de désaccord et de prendre les mesures nécessaires. Généralement, le niveau approprié de la direction est celui auquel la personne a la responsabilité et l'autorité pour évaluer les anomalies et pour décider des mesures nécessaires.

A8. La loi ou la réglementation peut restreindre la communication de certaines anomalies par l'auditeur à la direction, ou à d'autres personnes au sein de l'entité. Par exemple, les textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire expressément une communication ou une autre action, qui pourrait nuire à une investigation menée par une autorité appropriée sur un acte illégal avéré ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et ses obligations de communication peuvent être complexes. Dans ces situations, l'auditeur peut envisager de demander un avis juridique.

A9. La correction par la direction de toutes les anomalies, y compris celles communiquées par l'auditeur, permet à la direction d'assurer l'exactitude des registres et documents comptables et de réduire les risques d'anomalies significatives dans les états financiers

---

7 Norme ISA 530, « Sondages », paragraphes 14–15.

8 Norme ISA 530, paragraphes 5(c) et (d).

futurs en raison de l'incidence cumulée d'anomalies non significatives non corrigées des périodes précédentes.

A10. La Norme ISA 700 requiert de l'auditeur d'évaluer si les états financiers ont été établis et présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette évaluation prend en compte les aspects qualitatifs des pratiques comptables suivies par l'entité, y compris les indications de biais possibles dans les jugements de la direction[9], qui peuvent être confirmées ou infirmées par la compréhension de l'auditeur des motifs qui ont conduit la direction à ne pas procéder aux corrections.

Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées (Voir par. 10–11)

A11. La détermination par l'auditeur du seuil de signification en application de la Norme ISA 320 est souvent basée sur des estimations des résultats financiers de l'entité, du fait que les résultats financiers réels peuvent ne pas encore être connus. En conséquence, avant de procéder à son évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur peut avoir à modifier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 sur la base des résultats financiers réels.

A12. La Norme ISA 320 précise qu'au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le, ou les, seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies particuliers) est modifié dans les cas où l'auditeur a connaissance d'informations au cours de l'audit qui l'aurait conduit à retenir initialement un (ou des) seuil(s) de signification différent(s)[10]. Ainsi, toute modification substantielle aura probablement été faite avant que l'auditeur n'évalue l'incidence des anomalies non corrigées. Toutefois, si la réappréciation par l'auditeur du seuil de signification initial déterminé selon la Norme ISA 320 (voir paragraphe 10 de la présente Norme ISA) conduit à un montant (ou des montants) inférieur(s), il convient alors de reconsidérer le seuil de planification pour la réalisation des contrôles et le caractère approprié de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires, afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.

A13. Chacune des anomalies est prise en compte pour évaluer son incidence sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, et pour déterminer si le seuil de signification pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies particuliers n'a pas, le cas échéant, été dépassé.

A14. Lorsqu'une anomalie prise individuellement est considérée significative, il est improbable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies. Par exemple, si les produits ont été significativement surévalués, les états financiers pris dans leur ensemble comporteront une anomalie significative, même si l'incidence de l'anomalie sur les résultats est totalement compensée par une surévaluation des charges d'égal montant. Il peut être approprié de compenser des anomalies à l'intérieur d'un même solde de compte ou d'un même flux d'opérations ; toutefois, le risque que d'autres

[9] Norme ISA 700, paragraphe 12.

[10] Norme ISA 320, paragraphe 12.

anomalies non détectées puissent exister est pris en compte avant de conclure que la compensation, même d'anomalies peu significatives, est appropriée[11].

A15. Déterminer si une anomalie dans le classement est significative implique l'évaluation d'aspects qualitatifs, tels que l'incidence de cette anomalie sur les dettes ou autres obligations de contrats de prêts, l'incidence sur une rubrique individuelle ou sur les sous-totaux, ou les incidences sur les ratios-clés. Il peut exister des situations dans lesquelles l'auditeur conclut qu'une anomalie dans le classement n'est pas significative dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble, alors même que cette anomalie dépasse le ou les seuil(s) de signification retenus pour évaluer d'autres anomalies. Par exemple, un classement erroné entre des rubriques du bilan peut ne pas être considéré comme significatif dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble lorsque le montant du classement erroné est faible par rapport aux montants des rubriques concernées du bilan et que ce classement erroné n'a pas d'incidence sur le compte de résultat ou l'un quelconque des ratios-clés.

A16. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent conduire l'auditeur à les considérer, prises individuellement ou avec d'autres anomalies récapitulées au cours de l'audit, comme significatives, même si elles sont inférieures au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les circonstances qui peuvent affecter l'appréciation de l'auditeur incluent la mesure dans laquelle l'anomalie :

- remet en cause la conformité avec les exigences réglementaires ;
- remet en cause l'application des clauses de contrats de prêts ou d'autres obligations contractuelles ;
- est liée au mauvais choix d'une méthode comptable ou à sa mauvaise application, qui n'a pas d'incidence significative sur les états financiers de la période en cours, mais qui peut probablement avoir une incidence significative sur les états financiers de périodes futures ;
- masque un changement dans les résultats ou dans d'autres tendances, particulièrement dans le contexte de conditions générales économiques ou du secteur d'activité ;
- affecte les ratios utilisés pour apprécier la situation financière de l'entité, le résultat de ses opérations ou ses flux de trésorerie ;
- affecte l'information sectorielle présentée dans les états financiers (par exemple l'importance d'un élément sur un secteur ou une autre partie de l'activité de l'entité qui a été identifié comme ayant un rôle important dans les opérations ou dans la rentabilité de l'entité) ;
- a pour effet une augmentation de la rémunération de la direction, par exemple en permettant de satisfaire aux règles de fixation du bonus ou autres règles incitatives ;

[11] La détection d'un nombre d'anomalies non significatives à l'intérieur d'un même solde de compte ou d'un même flux d'opérations peut requérir de l'auditeur de réévaluer le risque d'anomalies significatives dans ce solde de compte ou ce flux d'opérations.

- est importante au regard de la connaissance de l'auditeur de communications antérieures aux utilisateurs des états financiers, par exemple celles portant sur des prévisions de résultats ;

- concerne des éléments impliquant des tiers particuliers (par exemple si des tiers qui sont partie prenante à la transaction sont des membres de la famille de la direction de l'entité) ;

- est le résultat d'une omission d'informations qui ne sont pas spécifiquement requises par le référentiel comptable applicable, mais qui, selon le jugement de l'auditeur, sont importantes pour la compréhension par les utilisateurs de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie de l'entité ; ou

- a une incidence sur d'autres informations qui seront présentées dans des documents contenant les états financiers audités (par exemple, des informations à inclure dans une « Analyse et Commentaires de la Direction » ou dans un « Rapport de Revue Financière et de l'Activité ») et dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs des états financiers. La Norme ISA 720[12] traite de la prise en compte par l'auditeur d'autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités mais sur lesquelles il n'a pas d'obligation d'émettre un rapport.

Ces circonstances ne sont que des exemples ; elles ne seront pas toutes nécessairement présentes dans tous les audits, pas plus que la liste ne saurait être exhaustive. L'existence de telles circonstances ne conduit pas nécessairement à la conclusion que l'anomalie est significative.

A17. La Norme ISA 240[13] explique la façon dont les implications d'une anomalie qui est, ou peut être, le résultat d'une fraude, sont à considérer en relation avec d'autres aspects de l'audit, même si l'ampleur de l'anomalie n'est pas significative au regard des états financiers.

A18. L'incidence cumulée d'anomalies non significatives et non corrigées des périodes antérieures peut avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours. Il existe différentes approches acceptables pour l'évaluation de l'incidence par l'auditeur de telles anomalies non corrigées sur les états financiers de la période en cours. Le suivi d'une même approche d'évaluation assure une cohérence entre les périodes.

Aspects particuliers aux entités du secteur public

A19. Dans le cas d'un audit d'une entité du secteur public, l'appréciation du caractère significatif ou non d'une anomalie peut aussi être affectée par les obligations de l'auditeur issues de la loi ou de la réglementation ou émanant d'une autorité, de communiquer des éléments spécifiques, comme par exemple la fraude.

---

12 Norme ISA 720, « Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités ».

13 Norme ISA 240, paragraphe 35.

A20. En outre, des questions comme l'intérêt public, la responsabilité d'avoir à rendre compte, la probité et, en particulier, la nécessité d'une surveillance efficace du législateur peuvent affecter l'appréciation du caractère significatif porté sur un élément du fait même de sa nature. Ceci est particulièrement vrai pour les sujets qui touchent au respect de la loi, de la réglementation, ou d'autres dispositions émanant d'une autorité.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 12)

A21. Lorsque des anomalies non corrigées ont été communiquées à une (ou des) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, il n'est pas nécessaire de les communiquer à nouveau à cette (ces) personne(s) dans leur rôle de gouvernance. Néanmoins, l'auditeur aura besoin d'être satisfait que la communication faite à la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction a été correctement répercutée à toutes celles des personnes dans leur rôle de gouvernance auxquelles il aurait normalement fait cette communication[14].

A22. Lorsqu'il existe un nombre important d'anomalies individuelles non significatives et non corrigées, l'auditeur peut communiquer le nombre et l'incidence totale chiffrée de ces anomalies, plutôt que le détail de chacune d'entre elles.

A23. La Norme ISA 260 requiert de l'auditeur de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déclarations écrites qu'il a demandées (voir paragraphe 14 de la présente Norme ISA)[15]. L'auditeur peut discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des raisons et des implications de la non-correction de ces anomalies, y compris les conséquences possibles sur les états financiers futurs, compte tenu de l'ampleur et de la nature de chaque anomalie, appréciées en fonction des circonstances.

Déclaration écrite (Voir par. 14)

A24. En raison du fait que l'établissement des états financiers requiert de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, d'ajuster les états financiers pour corriger les anomalies significatives, l'auditeur est tenu de leur demander de lui fournir une déclaration écrite concernant les anomalies non corrigées. Dans certaines situations, la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent considérer que certaines des anomalies non corrigées ne sont pas des anomalies. Pour cette raison, elles peuvent vouloir ajouter à leur déclaration écrite une phrase telle que : « Nous ne sommes pas d'accord pour considérer que les éléments … et … constituent des anomalies en raison du fait [décrire les raisons] ». L'obtention d'une telle déclaration n'exempte toutefois pas l'auditeur du besoin de fonder une conclusion sur l'incidence des anomalies non corrigées.

Documentation (Voir par. 15)

A25. La documentation produite par l'auditeur sur les anomalies non corrigées peut comprendre :

---

14 Norme ISA 260, paragraphe 13.

15 Norme ISA 260, paragraphe 16(c)(ii).

(a) la façon dont il a pris en compte l'incidence cumulée des anomalies non corrigées ;

(b) la façon dont il a apprécié si le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies particuliers, s'il en existe, a (ont) été dépassé(s) ; et

(c) son évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les ratios ou les tendances clés, et sur le respect des exigences légales, réglementaires ou contractuelles (par exemple les clauses des contrats de prêts).

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 500

ELEMENTS PROBANTS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 500, « Eléments probants » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) explicite la notion d'éléments probants dans le cadre d'un audit d'états financiers, et traite des obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

2. Cette Norme ISA est applicable à tous les éléments probants recueillis au cours de l'audit. D'autres Normes ISA traitent d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple la Norme ISA 315[1]), des éléments probants à recueillir en relation avec des sujets particuliers (par exemple la Norme ISA 570[2]), des procédures spécifiques pour recueillir des éléments probants (par exemple la Norme ISA 520[3]), et de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis (Norme ISA 200[4] et Norme ISA 330[5]).

Date d'entrée en vigueur

3. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Documents comptables – Livres-journaux des écritures comptables de base et pièces justificatives, tels que les chèques et les traces des transferts électroniques de fonds, les factures, les contrats, le grand livre général et les livres auxiliaires, les écritures et les autres ajustements des états financiers qui ne sont pas traduits par des écritures de journal, ainsi que les documents tels que les feuilles de travail et les feuilles d'analyse venant à l'appui des répartitions de coûts, de calculs, ou de rapprochements et autres informations fournies.

---

1 Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

2 Norme ISA 570, « Continuité de l'exploitation ».

3 Norme ISA 520, « Procédures analytiques ».

4 Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

5 Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

(b) Caractère approprié (des éléments probants) – Dimension qualitative des éléments probants ; c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour fournir une justification des conclusions sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion d'audit.

(c) Eléments probants – Informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables sous-tendant les états financiers, ainsi que d'autres informations.

(d) Expert désigné par la direction – Personne ou organisme possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont le travail dans ce domaine est utilisé par l'entité pour l'assister dans l'établissement des états financiers.

(e) Caractère suffisant (des éléments probants) – Dimension quantitative des éléments probants. Le volume des éléments probants nécessaires est fonction de l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis.

Diligences requises

Eléments probants suffisants et appropriés

6. L'auditeur doit définir et réaliser des procédures d'audit appropriées en la circonstance en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A1–A25)

Informations à utiliser comme éléments probants

7. Lorsque l'auditeur définit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit apprécier la pertinence et la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants. (Voir par. A26–A33)

8. Si les informations qui seront utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert désigné par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure du possible et en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit : (Voir par. A34–A36)

   (a) évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de cet expert ; (Voir par. A37–A43)

   (b) acquérir la connaissance des travaux de cet expert ; (Voir par. A44–A47)

   (c) apprécier le caractère approprié des travaux de cet expert en tant qu'éléments probants pour l'assertion concernée. (Voir par. A48)

9. Lorsqu'il utilise des informations émanant de l'entité, l'auditeur doit évaluer si celles-ci sont suffisamment fiables pour les besoins de l'audit et, lorsque les circonstances l'exigent :

   (a) recueillir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations ; et (Voir par. A49–A50)

   (b) apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour les besoins de l'audit. (Voir par. A51)

Sélection d’éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants

10. Lorsque l’auditeur conçoit des tests de procédures et des vérifications de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d’éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l’objectif visé par la procédure d’audit considérée. (Voir par. A52–A56)

Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité

11. Si :

    (a) les éléments probants recueillis d’une source sont incohérents avec ceux recueillis d’une autre source ; ou

    (b) l’auditeur a des doutes sur la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants ;

    il doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d’audit ou quelles sont les procédures d’audit supplémentaires à mettre en œuvre, nécessaires pour résoudre le problème et il doit s’interroger sur l’incidence éventuelle de ce problème sur les autres aspects de l’audit. (Voir par. A57)

***

Modalités d’application et autres informations explicatives

Eléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 6)

A1. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l’opinion de l’auditeur et le rapport d’audit. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement recueillis au moyen des procédures d’audit réalisées au cours de l’audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d’autres sources, comme par exemple des audits précédents (sous réserve que l’auditeur ait déterminé si des changements pouvant affecter leur pertinence pour l’audit en cours sont intervenus depuis l’audit précédent)[6] ou obtenues dans le cadre des procédures de contrôle qualité du cabinet relatives à l’acceptation et au maintien des clients. En plus des informations d’autres sources internes et externes à l’entité, les documents comptables de l’entité sont une source importante d’éléments probants. Les informations qui peuvent être utilisées comme éléments probants peuvent également avoir été préparées à partir des travaux d’un expert désigné par la direction. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui justifient et corroborent les assertions de la direction et toutes celles qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l’absence d’informations (par exemple le refus de la direction de fournir une déclaration demandée) est utilisée par l’auditeur et, en conséquence, constitue un élément probant.

A2. La plupart des travaux que l’auditeur effectue en vue de se forger une opinion sur les états financiers consistent à recueillir des éléments probants et à les évaluer. Outre les demandes d’informations, les procédures d’audit à mettre en œuvre pour recueillir des éléments probants peuvent comprendre l’inspection, l’observation, la confirmation, le

[6] Norme ISA 315, paragraphe 9.

contrôle arithmétique, la réexécution et les procédures analytiques, certaines de ces démarches étant souvent combinées. Bien que les demandes d'informations puissent fournir des éléments probants importants, et même contribuer à mettre en évidence une anomalie, les demandes d'informations ne fournissent généralement pas à elles seules des éléments probants suffisants pour démontrer l'absence d'une anomalie significative au niveau de l'assertion ou l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

A3. Comme il est expliqué dans la Norme ISA 200[7], l'auditeur obtient une assurance raisonnable dès lors qu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

A4. Le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants sont liés. Le caractère suffisant est la dimension quantitative des éléments probants. Le volume des éléments probants nécessaires est fonction des risques d'anomalies significatives évalués par l'auditeur (plus les risques évalués sont élevés, plus la quantité d'éléments probants à recueillir sera probablement élevée) mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis (plus la qualité sera élevée, moins le volume d'éléments probants à recueillir sera important). Toutefois, la quantité d'éléments probants recueillis ne compense pas nécessairement leur pauvre qualité.

A5. Le caractère approprié est la dimension qualitative des éléments probants ; c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour fournir une justification des conclusions sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur origine et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont recueillis.

A6. La Norme ISA 330 requiert de l'auditeur de conclure quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis[8]. L'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, et par voie de conséquence permettre à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit, relève du jugement professionnel. La Norme ISA 200 fournit des développements sur des questions telles que la nature des procédures d'audit, l'élaboration de l'information financière en temps voulu et l'équilibre entre avantages et coûts, qui sont des facteurs pertinents à prendre en compte lorsque l'auditeur exerce son jugement professionnel pour apprécier si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis.

Source des éléments probants

A7. Certains éléments probants sont recueillis par la mise en œuvre de procédures d'audit réalisées en vue de tester les documents comptables, par exemple au travers d'analyses et de revues, de la réexécution de procédures mises en œuvre dans le processus d'élaboration de l'information financière, et de rapprochements d'informations de même nature faisant l'objet de différentes applications. La mise en œuvre de ces procédures d'audit peut conduire l'auditeur à considérer que les documents comptables sont cohérents entre eux et concordent avec les états financiers.

---

7 Norme ISA 200, paragraphe 5.

8 Norme ISA 330, paragraphe 26.

A8. L’assurance obtenue à partir d’éléments probants cohérents recueillis de différentes sources ou d’une nature différente est généralement plus élevée que celle obtenue d’éléments probants pris isolément. Par exemple, une information d’une source indépendante de l’entité corroborant une information interne peut accroître l’assurance que l’auditeur obtient d’éléments probants qui sont générés de façon interne, tels que des éléments présents dans les documents comptables, les procès-verbaux de réunions, ou une déclaration de la direction.

A9. Les informations en provenance de sources indépendantes de l’entité que l’auditeur peut utiliser comme éléments probants peuvent comprendre des confirmations de tiers, des rapports d’analystes, et des données comparatives concernant la concurrence (données de référence).

Procédures d’audit pour recueillir des éléments probants

A10. Ainsi qu’il est requis et expliqué plus amplement dans la Norme ISA 315 et la Norme ISA 330, les éléments probants permettant de tirer des conclusions raisonnables que l’auditeur utilise pour fonder son opinion d’audit sont recueillis en mettant en œuvre :

(a) des procédures d’évaluation des risques ; et

(b) des procédures d’audit complémentaires, qui comprennent :

(i) des tests de procédures, lorsque requis par les Normes ISA ou lorsque l’auditeur a choisi de le faire ; et

(ii) des contrôles de substance, y compris des vérifications de détail et des procédures analytiques de substance.

A11. Les procédures d’audit décrites aux paragraphes A14–A25 ci-après peuvent être utilisées comme procédures d’évaluation des risques, tests de procédures ou contrôles de substance, en fonction du contexte dans lequel elles sont utilisées par l’auditeur. Ainsi qu’il est expliqué dans la Norme ISA 330, les éléments probants recueillis lors des audits précédents peuvent, dans certaines circonstances, fournir des éléments probants appropriés lorsque l’auditeur a réalisé des procédures d’audit pour vérifier qu’ils sont toujours pertinents[9].

A12. La nature et le calendrier des procédures d’audit à utiliser peuvent être affectés par le fait que certaines données comptables et autres informations peuvent n’être disponibles que sous forme électronique ou seulement à certains moments ou à certaines périodes dans le temps. Par exemple, les documents source, tels que des bons de commande et des factures, peuvent n’exister que sous forme électronique lorsque l’entité utilise le commerce électronique, ou peuvent être détruites après qu’ils ont été « scannés » lorsque l’entité utilise des systèmes de traitement de l’image pour faciliter leur archivage et leur référencement.

A13. Certaines informations sous forme électronique peuvent ne pas être récupérables après une période de temps spécifique, par exemple si des dossiers sont modifiés et que des dossiers de sauvegarde n’existent pas. En conséquence, l’auditeur peut juger nécessaire, compte tenu des politiques de conservation des données de l’entité, de

[9] Norme ISA 330, paragraphe A35.

demander à ce que certaines informations soient conservées en vue de son examen, ou de réaliser des procédures d'audit à un moment où ces informations sont disponibles.

Inspection

A14. L'inspection implique l'examen d'enregistrements et de documents, de source interne ou externe, sous forme papier ou électronique, ou sous d'autres formes, ou l'examen physique d'un actif. L'inspection d'enregistrements et de documents fournit des éléments probants de divers degrés de fiabilité en fonction de leur nature, de leur provenance et, dans le cas d'enregistrements et de documents de source interne, de l'efficacité des contrôles mis en œuvre sur leur élaboration. Un exemple d'inspection utilisée comme test de procédures est l'inspection d'enregistrements montrant la trace de leur autorisation.

A15. Certains documents fournissent directement un élément probant sur l'existence d'un actif, par exemple un document constitutif d'un instrument financier comme une action ou une obligation. L'inspection de tels documents peut ne pas nécessairement fournir d'élément probant quant à la propriété ou la valeur de cet actif. De même, l'inspection d'un contrat exécuté peut fournir un élément probant concernant l'application par l'entité des méthodes comptables, comme la reconnaissance des produits.

A16. L'inspection d'actifs tangibles peut fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations de l'entité relatifs à ces actifs, ou quant à leur valorisation. L'inspection d'articles individuels en stock peut accompagner l'observation de la prise d'inventaire physique.

Observation

A17. L'observation consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes. L'observation de la prise d'inventaire physique des stocks effectuée par le personnel de l'entité ou l'observation de l'exécution d'opérations de contrôle en sont des exemples. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais est limitée au moment où elle a lieu, et le fait même d'observer un processus ou une procédure peut affecter la manière dont celui-ci est exécuté. Voir la Norme ISA 501 pour de plus amples modalités d'application sur l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks[10].

Confirmation externe

A18. La confirmation externe représente un élément probant recueilli par l'auditeur en tant que réponse écrite directe obtenue d'un tiers (tiers à qui la confirmation est demandée), sur support papier ou sous forme électronique, ou par d'autres moyens. Les procédures de confirmations externes sont souvent pertinentes pour vérifier des assertions associées à certains soldes de comptes et aux éléments les composant. Toutefois, les confirmations externes n'ont pas à être limitées aux seuls soldes de comptes. Par exemple, l'auditeur peut demander la confirmation des termes d'accords ou de transactions conclues par l'entité avec des tiers ; la demande de confirmation peut viser à demander si des modifications des termes de l'accord sont intervenues et,

[10] Norme ISA 501, « Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques ».

dans l'affirmative, quel est le détail des modifications concernées. Les procédures de confirmations externes sont aussi utilisées pour recueillir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple l'absence d'un « accord parallèle » qui pourrait influer sur la reconnaissance des produits. Voir Norme ISA 505 pour de plus amples modalités d'application[11].

Contrôle arithmétique

A19. Le contrôle arithmétique consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de calculs contenus dans des documents ou des enregistrements. Le contrôle arithmétique peut être exécuté manuellement ou électroniquement.

Réexécution

A20. La réexécution est l'exécution indépendante par l'auditeur lui-même de procédures ou de contrôles qui ont été effectués à l'origine dans le cadre du contrôle interne de l'entité.

Procédures analytiques

A21. Les procédures analytiques consistent en des appréciations de l'information financière à partir de l'étude de corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des variations et des corrélations constatées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un écart important par rapport aux montants attendus. Voir Norme ISA 520 pour de plus amples modalités d'application.

Demande d'informations

A22. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières auprès de personnes informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure utilisée de façon extensive au cours de l'audit et est complémentaire à la mise en œuvre d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations peuvent englober des demandes écrites formelles et des demandes orales informelles. L'évaluation des réponses obtenues aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demandes d'informations.

A23. Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur des informations dont il n'avait pas connaissance jusque là, ou des éléments probants corroborants. A l'inverse, les réponses peuvent fournir des informations qui diffèrent de manière importante des autres informations que l'auditeur peut avoir obtenues ; par exemple, des informations sur la possibilité pour la direction de contourner les contrôles. Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur un motif pour modifier des procédures d'audit ou pour mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

A24. Bien qu'il soit particulièrement important de corroborer les éléments probants recueillis à travers des demandes d'informations lorsque ces demandes portent sur les intentions de la direction, les informations disponibles pour confirmer celles-ci peuvent être limitées. Dans ces cas, la connaissance de la mise en œuvre effective dans

[11] Norme ISA 505, « Confirmations externes ».

le passé des intentions affichées par la direction, des raisons données par celle-ci pour choisir un plan d'actions donné et de sa capacité à mener à bien ces plans d'actions peuvent fournir des informations pertinentes pour corroborer les éléments probants recueillis par des demandes d'informations.

A25. En ce qui concerne certaines questions, l'auditeur peut juger nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour confirmer les réponses à des demandes orales. Voir Norme ISA 580 pour de plus amples modalités d'application[12].

Informations à utiliser comme éléments probants

Pertinence et fiabilité (Voir par. 7)

A26. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A1, bien que les éléments probants soient essentiellement recueillis à partir des procédures d'audit réalisées, ils peuvent aussi comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que, par exemple, celles recueillies lors des audits précédents, dans certaines circonstances, et celles recueillies à partir des procédures de contrôle qualité du cabinet portant sur l'acceptation et le maintien des clients. La qualité de tous les éléments probants est affectée par la pertinence et la fiabilité des informations sur lesquelles ils sont basés.

Pertinence

A27. La pertinence reflète le lien logique avec, ou reposant sur, l'objectif de la procédure d'audit et, le cas échéant, l'assertion dont il s'agit. La pertinence de l'information à utiliser comme élément probant peut être affectée par le sens du test à effectuer. Par exemple, si l'objectif d'une procédure d'audit est de vérifier s'il existe une surévaluation liée à l'existence ou à la valorisation des comptes de dettes, la vérification des comptes de dettes comptabilisées peut être une procédure d'audit pertinente. A l'inverse, si le but est de rechercher une sous-évaluation dans l'existence ou la valorisation des comptes de dettes, la vérification des comptes de dettes comptabilisées ne serait pas pertinente, alors qu'un test des règlements subséquents, des factures impayées, des relevés de comptes fournisseurs et des bons de réception non rapprochés des factures correspondantes peut l'être.

A28. Un ensemble de procédures d'audit peut fournir des éléments probants qui sont pertinents pour certaines assertions, mais pas pour d'autres. Par exemple, l'inspection de documents relatifs à l'encaissement de comptes de créances postérieurement à la clôture de la période peut fournir des éléments probants quant à leur existence et à leur évaluation, mais pas nécessairement quant à la césure des exercices. De la même façon, le fait de recueillir des éléments probants concernant une assertion particulière, par exemple l'existence d'un stock, n'est pas un substitut à l'obtention d'autres éléments probants visant une autre assertion, par exemple celle de la valorisation de ce stock. Par contre, des éléments probants de diverses sources ou de diverses natures peuvent souvent être pertinents pour justifier la même assertion.

A29. Les tests de procédures sont destinés à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles ayant pour but de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions. La conception des tests de procédures en vue

12 Norme ISA 580, « Déclarations écrites ».

de recueillir des éléments probants pertinents inclut l'identification des conditions (caractéristiques ou attributs) qui indiquent l'exécution d'un contrôle et des conditions qui indiquent des déviations dans la correcte exécution de celui-ci. La présence ou l'absence de telles conditions peuvent alors être testées par l'auditeur.

A30. Les contrôles de substance sont destinés à détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Ils comprennent des vérifications de détail et des procédures analytiques de substance. La conception des contrôles de substance inclut l'identification des conditions qui, compte tenu de l'objectif du test, révèlent une anomalie dans l'assertion concernée.

Fiabilité

A31. La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants, et en conséquence des éléments probants eux-mêmes, est influencée par leur source et leur nature, ainsi que par les circonstances dans lesquelles elles ont été recueillies, y compris par les contrôles effectués sur leur préparation et leur suivi le cas échéant. En conséquence, le fait de généraliser sur la fiabilité respective des différents types d'éléments probants est sujet à d'importantes réserves. Même lorsque les informations à utiliser comme éléments probants ont été obtenues de sources externes à l'entité, des circonstances affectant leur fiabilité peuvent exister. Par exemple, des informations obtenues d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si cette source n'est pas bien informée, ou lorsqu'un expert désigné par la direction manque d'objectivité. Tout en reconnaissant que ces réserves peuvent exister, il peut être utile de rappeler les généralités suivantes concernant la fiabilité des éléments probants :

- la fiabilité des éléments probants est accrue lorsqu'ils sont recueillis de sources externes indépendantes de l'entité ;

- la fiabilité des éléments probants produits en interne est accrue lorsque des contrôles y relatifs mis en place par l'entité, y compris ceux exercés lors de leur préparation et de leur suivi, sont efficaces ;

- les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (par exemple l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que les éléments probants recueillis indirectement ou par déduction (par exemple une demande d'explication relative à l'application d'un contrôle) ;

- les éléments probants sous forme de documents, papier, électronique ou autre support sont plus fiables que ceux recueillis sous forme verbale (par exemple, un résumé écrit préparé en temps réel pendant une réunion est plus fiable qu'un compte rendu verbal ultérieur questions discutées) ;

- les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés, ou de documents qui ont été filmés, digitalisés ou transposés d'une façon quelconque sous forme électronique, leur fiabilité pouvant dépendre des contrôles exercés sur leur préparation ou leur mise à jour.

A32. La Norme ISA 520 fournit de plus amples modalités d'application concernant la fiabilité des données utilisées pour les besoins de la définition de procédures analytiques en tant que contrôles de substance[13].

A33. La Norme ISA 240 traite des circonstances dans lesquelles l'auditeur a des raisons de penser qu'un document peut ne pas être authentique, ou peut avoir été modifié sans que cette modification lui ait été révélée[14].

Fiabilité des informations produites par un expert désigné par la direction (Voir par. 8)

A34. L'établissement des états financiers d'une entité peut demander une expertise dans un domaine autre que celui de la comptabilité ou de l'audit, par exemple des calculs actuariels, des évaluations ou des données industrielles. L'entité peut avoir recours à des experts dans ces domaines qu'elle emploie ou nomme afin d'obtenir les expertises nécessaires pour l'établissement des états financiers Le fait de ne pas avoir recours à des experts lorsque de telles expertises s'avèrent nécessaires accroît les risques d'anomalies significatives.

A35. Lorsque les informations à utiliser en tant qu'éléments probants ont été préparées sur la base des travaux d'un expert désigné par la direction, les exigences du paragraphe 8 de la présente Norme ISA s'appliquent. Par exemple, une personne ou un organisme peut avoir une expertise dans l'application de modèles destinés à estimer la juste valeur de titres pour lesquels il n'existe pas de données observables sur le marché. Si la personne ou l'organisme s'appuie sur cette expertise pour procéder à une estimation que l'entité utilise dans l'établissement de ses états financiers, cette personne ou cet organisme est considéré comme un expert désigné par la direction et le paragraphe 8 s'applique alors. Si, à l'inverse, la personne ou l'organisme fournit simplement des données sur les prix concernant des transactions privées qui ne sont pas par ailleurs disponibles pour l'entité et que cette dernière utilise pour ses propres méthodes d'estimation, ces informations, si elles sont utilisées comme éléments probants, sont soumises aux exigences du paragraphe 7 de la présente Norme ISA, mais ne sont pas à considérer comme l'utilisation par l'entité des travaux d'un expert désigné par la direction.

A36. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour répondre aux exigences du paragraphe 8 de cette Norme ISA, peuvent être affectés par des facteurs tels que :

- la nature et la complexité du sujet auquel se rapportent les travaux de l'expert désigné par la direction ;
- les risques d'anomalies significatives attachés au sujet ;
- la disponibilité d'autres sources d'éléments probants ;
- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par la direction ;
- le point de savoir si l'expert désigné par la direction est employé par l'entité, ou s'il s'agit d'un tiers mandaté par elle pour rendre les services concernés ;

---

13 Norme ISA 520, paragraphe 5(a).

14 Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers ».

- le point de savoir dans quelle mesure la direction peut exercer un contrôle ou une influence sur les travaux de l'expert désigné par la direction ;
- le point de savoir si l'expert désigné par la direction est soumis à des normes techniques de travail ou autres règles professionnelles ou du secteur d'activité ;
- la nature et l'étendue de tous contrôles au sein de l'entité sur les travaux de l'expert de la direction ;
- la connaissance et l'expérience de l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert désigné par la direction ;
- l'expérience passée de l'auditeur concernant les travaux de cet expert.

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par la direction (Voir par. 8(a))

A37. La compétence concerne la nature et le niveau d'expertise de l'expert désigné par la direction. L'aptitude concerne la capacité de l'expert désigné par la direction à exercer sa compétence en la circonstance. Les facteurs qui influent sur cette aptitude peuvent comprendre, par exemple, le lieu géographique et la disponibilité en temps et en ressources. L'objectivité concerne l'impact possible que peuvent avoir des biais, un conflit d'intérêts ou l'influence d'autres personnes sur le jugement professionnel ou technique de l'expert désigné par la direction. La compétence, l'aptitude et l'objectivité d'un expert désigné par la direction, et tous contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de cet expert, sont des facteurs importants au regard de la fiabilité de toute information produite par un expert désigné par la direction.

A38. Les informations concernant la compétence, l'aptitude et l'objectivité d'un expert désigné par la direction peuvent provenir de différentes sources, telles que :

- l'expérience personnelle passée concernant les travaux de cet expert ;
- des entretiens avec cet expert ;
- des entretiens avec d'autres personnes qui sont familières des travaux de cet expert ;
- la connaissance des qualifications de l'expert, de son affiliation à un corps professionnel ou un organisme relevant du secteur d'activité, de l'autorisation à exercer, ou de toute autre forme de reconnaissance extérieure ;
- la documentation ou les ouvrages publiés par cet expert ;
- un expert de l'auditeur, le cas échéant, qui assiste ce dernier pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs aux informations produites par l'expert désigné par la direction.

A39. Les éléments à prendre en compte pour évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par la direction impliquent de comprendre si les travaux de cet expert sont soumis à des normes de travail techniques ou autres règles professionnelles ou du secteur d'activité, par exemple des normes éthiques et autres exigences d'un corps professionnel ou d'une association relevant du secteur d'activité,

des normes d'accréditation d'un organisme accordant des autorisations d'exercer, ou autres exigences imposées par la loi ou la réglementation.

A40. D'autres points qui peuvent être pertinents comprennent :

- la compétence de l'expert désigné par la direction au regard du sujet pour lequel les travaux de cet expert seront utilisés, y compris les secteurs de spécialisation de l'expert dans son domaine d'activité. Par exemple, un actuaire particulier peut être spécialisé dans l'assurance des biens et des victimes, mais n'avoir qu'une expertise limitée dans le calcul des pensions ;

- la compétence de l'expert désigné par la direction en matière de règles comptables, par exemple sa connaissance des hypothèses et des méthodes, y compris des modèles le cas échéant, qui sont cohérents avec le référentiel comptable applicable ;

- l'existence, le cas échéant, d'évènements imprévus, de changement dans les conditions, ou d'éléments probants recueillis à partir des résultats des procédures d'audit, indiquant qu'il peut être nécessaire de reconsidérer au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, l'évaluation faite initialement de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité de l'expert désigné par la direction.

A41. Un large éventail de circonstances peuvent porter atteinte à l'objectivité de l'expert désigné par la direction, par exemple des conflits d'intérêts personnels, des menaces liées à la représentation, la familiarité, l'auto-révision et l'intimidation. Des mesures de sauvegarde peuvent réduire de telles menaces, et peuvent venir soit de structures externes (par exemple la profession à laquelle appartient l'expert désigné par la direction, la législation ou la réglementation), soit de l'environnement dans lequel l'expert désigné par la direction exerce son activité (par exemple des politiques et des procédures de contrôle qualité).

A42. Bien que les mesures de sauvegarde ne puissent pas éliminer toutes les menaces pouvant porter atteinte à l'objectivité de l'expert désigné par la direction, certaines menaces, telles que l'intimidation, peuvent être de moindre importance lorsqu'il s'agit d'un expert désigné par l'entité plutôt que lorsque cet expert est employé de celle-ci, et l'efficacité de mesures de sauvegarde, telles que les politiques et les procédures de contrôle qualité, peut revêtir une plus grande importance. Parce que les menaces touchant à l'objectivité, dues à sa position d'employé de l'entité, seront toujours présentes, un expert employé de l'entité ne peut généralement pas être considéré comme plus susceptible d'objectivité que les autres employés de l'entité.

A43. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert désigné par l'entité, il peut être pertinent de discuter avec la direction et cet expert de tous intérêts ou relations qui pourraient porter atteinte à son objectivité, et de toutes les mesures de sauvegarde applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles l'expert est soumis, et d'apprécier si ces mesures de sauvegarde sont adéquates. Les intérêts et les relations pouvant porter atteinte à l'objectivité peuvent comprendre :

- des intérêts financiers ;

- des relations d'affaires ou personnelles ;

- d'autres prestations rendues.

Prise de connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction (Voir par. 8(b))

A44. La prise de connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction passe par la connaissance des domaines d'expertise concernés. La connaissance de ces domaines d'expertise peut être acquise en liaison avec l'évaluation que fait l'auditeur de sa propre capacité à évaluer les travaux de l'expert désigné par la direction ou du besoin de désigner son propre expert à cette fin[15].

A45. A cet effet, l'auditeur peut par exemple se demander :

- si le domaine d'activité de l'expert inclut des spécialités qui sont pertinentes pour l'audit ;
- s'il existe des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences réglementaires ou légales ;
- quelles sont les hypothèses et les méthodes utilisées par l'expert désigné par la direction, et si celles-ci sont généralement reconnues dans le domaine d'activité de l'expert et appropriées pour les besoins de l'élaboration de l'information financière ;
- quelle est la nature des données ou des informations internes et externes que l'expert désigné par la direction utilise.

A46. Lorsque l'entité nomme un expert, il existe généralement une lettre de mission ou une autre forme d'accord écrit entre l'entité et cet expert. L'examen de cet accord à l'occasion de sa prise de connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction peut aider l'auditeur à apprécier le caractère approprié des aspects suivants pour les besoins de l'audit :

- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ;
- les rôles et responsabilités respectifs de la direction et de cet expert ; et
- la nature, le calendrier et le champ de la communication entre la direction et cet expert, y compris la forme et le contenu des rapports à fournir par l'expert.

A47. Dans le cas d'un expert employé par l'entité, il est moins probable qu'il existe un accord écrit de ce type. Des demandes auprès de l'expert et d'autres membres de la direction peuvent être le moyen le plus approprié pour l'auditeur pour acquérir la connaissance nécessaire.

Evaluation du caractère approprié des travaux de l'expert désigné par la direction (Voir par. 8(c))

A48. Les éléments à prendre en compte, lors de l'évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert désigné par la direction en vue de recueillir des éléments probants pour une assertion déterminée, peuvent inclure :

- de revoir la pertinence et le caractère raisonnable des résultats et des conclusions de cet expert, leur cohérence avec d'autres éléments probants, et de déterminer s'ils ont été correctement reflétés dans les états financiers ;

15 Norme ISA 620, « Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur », paragraphe 7.

- de déterminer, si les travaux de l'expert ont conduit à utiliser des hypothèses et des méthodes, leur pertinence et leur caractère approprié ; et
- de déterminer, si les travaux de l'expert ont utilisé de manière importante des données de base, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.

Informations produites par l'entité et utilisées par l'auditeur pour les besoins de l'audit (Voir par. 9(a)–(b))

A49. Les informations produites par l'entité qui sont utilisées par l'auditeur dans le cadre de la réalisation des procédures d'audit, nécessitent d'être suffisamment complètes et exactes pour lui permettre de considérer que les éléments probants recueillis sont fiables. Par exemple, l'efficience de l'audit des produits, réalisé en appliquant des prix standard au volume des ventes enregistré, est affectée par l'exactitude des informations relatives aux prix et par l'exhaustivité et l'exactitude de celles relatives au volume des ventes. De la même façon, si l'auditeur a l'intention de tester une population (par exemple des règlements) pour un attribut donné (par exemple l'autorisation), les résultats du test seront moins fiables si la population à partir de laquelle les éléments sont sélectionnés en vue du test est incomplète.

A50. La collecte des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de telles informations peut être concomitante à la réalisation des procédures d'audit réalisées portant sur ces informations dès lors que l'obtention de ces éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même. Dans d'autres cas, l'auditeur peut avoir recueilli des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de telles informations en effectuant des tests sur les contrôles relatifs à l'établissement et au suivi de ces informations. Toutefois, dans certaines situations, l'auditeur peut considérer nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

A51. Dans certains cas, l'auditeur peut souhaiter utiliser les informations produites par l'entité pour les besoins de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut avoir l'intention d'utiliser les mesures de performance de l'entité pour les besoins des procédures analytiques, ou d'utiliser les informations produites par l'entité dans le cadre de ses mesures de suivi, telles que les rapports des auditeurs internes. Dans ces cas-là, le caractère approprié des éléments probants recueillis est affecté par le fait de savoir si les informations sont suffisamment précises ou détaillées pour les besoins de son audit. Par exemple, les mesures de performance utilisées par la direction peuvent ne pas être assez précises pour détecter des anomalies significatives.

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants (Voir par. 10)

A52. Un test efficient fournit des éléments probants appropriés dans la mesure où ceux-ci, pris avec d'autres éléments probants recueillis ou à recueillir, seront suffisants pour les besoins de l'auditeur. Lors de la sélection d'éléments à des fins de tests, l'auditeur est tenu, selon le paragraphe 7, de déterminer la pertinence et la fiabilité des informations à utiliser en tant qu'éléments probants ; les autres aspects de l'efficience (suffisance) sont une considération importante lors de la sélection des éléments en vue de tests. Les moyens dont dispose l'auditeur pour sélectionner les éléments sont :

(a) la sélection de tous les éléments (examen à 100%) ;

(b) la sélection d'éléments spécifiques ; et

(c) les sondages.

La mise en œuvre de l'un ou d'une combinaison de ces moyens pour sélectionner les éléments peut être plus ou moins appropriée selon les circonstances, par exemple les risques d'anomalies significatives en relation avec l'assertion testée, la faisabilité et l'efficience de ces différents moyens.

Sélection de tous les éléments

A53. L'auditeur peut décider qu'il sera plus approprié d'examiner l'ensemble de la population des éléments composant un flux d'opérations ou un solde de compte (ou une strate à l'intérieur de cette population). Il est peu probable que l'examen à 100% soit le cas dans des tests de procédures ; en revanche, un examen à 100% est plus commun pour des vérifications de détail. Il peut être approprié lorsque, par exemple :

- la population est constituée d'un petit nombre d'éléments mais de valeur importante ;
- il existe un risque important et les autres moyens ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés ; ou
- la nature répétitive d'un calcul ou d'autres processus de traitement automatique par un système d'information rend un examen à 100% plus efficient d'un point de vue coût.

Sélection d'éléments spécifiques

A54. L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques dans une population. Pour prendre une telle décision, l'auditeur peut notamment prendre en compte sa connaissance de l'entité, les risques évalués d'anomalies significatives, et les attributs de la population testée. La sélection d'éléments spécifiques sur la base du jugement est sujette au risque non lié à l'échantillonnage. Les éléments spécifiques sélectionnés peuvent comprendre :

- des *éléments de forte valeur ou éléments-clés.* L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques à l'intérieur d'une population en raison de leur forte valeur, ou parce qu'ils présentent certains autres attributs, par exemple des éléments de nature suspecte, inhabituelle, particulièrement sujets à des risques, ou ayant un historique d'erreur ;
- *tous les éléments dépassant un certain montant.* L'auditeur peut décider d'examiner des éléments dont la valeur enregistrée dépasse un certain montant afin de vérifier une proportion importante du total des montants d'un flux d'opérations ou du solde d'un compte ;
- *des éléments en vue d'obtenir des informations.* L'auditeur peut examiner des éléments pour obtenir des informations sur des questions telles que la nature de l'entité ou des opérations.

A55. Bien qu'un examen sélectif d'éléments spécifiques à partir d'un flux d'opérations ou d'un solde de compte soit souvent un moyen efficient pour recueillir des éléments probants, il ne s'apparente pas à un sondage. Les résultats des procédures d'audit appliquées aux éléments sélectionnés de cette manière ne peuvent pas être extrapolés à

l'ensemble de la population ; en conséquence, l'examen sélectif d'éléments spécifiques ne fournit pas des éléments probants sur le restant de la population.

Sondages

A56. Les sondages sont conçus pour permettre de tirer des conclusions sur l'ensemble d'une population sur la base de tests d'un échantillon extrait de cette population. Les sondages sont explicités dans la Norme ISA 530[16].

Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité (Voir par. 11)

A57. Le fait de recueillir des éléments probants de sources ou de nature différentes peut mettre en évidence qu'un élément probant individuel n'est pas fiable, à l'instar des éléments probants recueillis d'une source donnée qui sont incohérents avec ceux recueillis d'une autre source. Ceci peut être le cas lorsque les réponses à des demandes d'informations auprès de la direction, de l'audit interne et d'autres personnes sont incohérentes entre elles, ou lorsque les réponses aux demandes d'informations auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise formulées en vue de corroborer les réponses aux demandes d'informations auprès de la direction sont incohérentes avec les réponses de cette dernière. La Norme ISA 230 inclut une diligence requise spécifique en matière de documentation lorsque l'auditeur relève une information qui est incohérente avec sa conclusion finale portant sur une question importante[17].

[16] Norme ISA 530, « Sondages ».

[17] Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphe 11.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 501

ELEMENTS PROBANTS – CONSIDERATIONS SUPPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 501, « Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de la prise en compte par l'auditeur, lors de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés conformément à la Norme ISA 330[1], la Norme ISA 500[2] et aux autres Normes ISA concernées, de certains aspects particuliers touchant aux stocks, aux procès et litiges impliquant l'entité et à l'information sectorielle dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant :

   (a) l'existence et l'état des stocks ;

   (b) l'exhaustivité du recensement des procès et litiges impliquant l'entité ; et

   (c) la présentation des informations à fournir concernant l'information sectorielle conformément au référentiel comptable applicable.

Diligences requises

Stocks

4. Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état :

   (a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que ceci soit irréalisable, afin : (Voir par. A1–A3)

      (i) d'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité ; (Voir par. A4)

      (ii) d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ; (Voir par. A5)

      (iii) d'inspecter les stocks ; et (Voir par. A6)

      (iv) de tester des comptages ; et (Voir par. A7–A8)

   (b) en mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaire finaux pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks.

---

1 Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

2 Norme ISA 500, « Eléments probants ».

5. Lorsque la prise d'inventaire physique des stocks se fait à une date autre que celle des états financiers, l'auditeur doit, en plus des procédures requises au paragraphe 4, mettre en œuvre des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants afin de déterminer si les mouvements de stocks entre la date de leur comptage et la date des états financiers sont correctement enregistrés. (Voir par. A9–A11)

6. Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur n'est pas en mesure d'assister à la prise d'inventaire physique des stocks, il doit réaliser ou observer quelques comptages physiques à une date autre et mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives sur les mouvements intervenus entre les deux dates.

7. Si la présence à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin de recueillir des éléments probants sur l'existence et l'état des stocks. Si ceci n'est pas réalisable, il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit, conformément à la Norme ISA 705[3]. (Voir par. A12–A14)

8. Si les stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état de ces stocks en réalisant une ou les procédures suivantes :

   (a) demander au tiers une confirmation des quantités de stocks détenus pour le compte de l'entité et de leur état ; (Voir par. A15)

   (b) effectuer une inspection ou d'autres procédures d'audit appropriées en la circonstance. (Voir par. A16)

Procès et litiges

9. L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès et les litiges impliquant l'entité et pouvant engendrer un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent : (Voir par. A17–A19)

   (a) des demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, y compris auprès du conseil juridique interne ;

   (b) la revue des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ainsi que de la correspondance échangée avec le conseil juridique externe de l'entité ;

   (c) l'examen des comptes d'honoraires juridiques. (Voir par. A20)

10. Lorsque l'auditeur a estimé, à l'issue de son évaluation des risques, qu'il existait un risque d'anomalies significatives concernant des procès ou des litiges identifiés, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges importants existent, il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes ISA, s'efforcer de communiquer directement avec le conseil juridique externe de l'entité. L'auditeur doit y procéder au moyen d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, par laquelle il est demandé au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec lui. Si la loi, la

---

[3] Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

réglementation ou les règles d'ordre juridique d'un corps professionnel interdisent au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives. (Voir par. A21–A25)

11. Si :

(a) la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseil juridique externe de l'entité, ou refuse qu'il se réunisse avec celui-ci, ou que le conseil juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière appropriée à la lettre de demande d'informations, ou qu'il lui est interdit d'y répondre ; et

(b) l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives,

il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705.

Déclarations écrites

12. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les procès et litiges connus ou potentiels dont les conséquences devraient être prises en compte pour l'établissement des états financiers lui ont été communiqués, sont enregistrés et mentionnés dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Informations sectorielles

13. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la communication dans les états financiers des informations sectorielles, conformément au référentiel comptable applicable : (Voir par. A26)

(a) en acquérant une connaissance des méthodes utilisées par la direction pour établir les informations sectorielles, et : (Voir par. A27)

(i) en appréciant si ces méthodes sont susceptibles de fournir des informations conformément au référentiel comptable applicable ; et

(ii) si besoin, en testant l'application de ces méthodes ; et

(b) en mettant en œuvre des procédures analytiques ou d'autres procédures appropriées dans les circonstances.

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Stocks

Présence à l'inventaire physique des stocks (Voir par. 4(a))

A1. La direction définit généralement des procédures pour le comptage physique des stocks au moins une fois par an afin de servir de base pour l'établissement des états financiers et, le cas échéant, pour s'assurer de la fiabilité du système d'inventaire permanent de l'entité.

A2. La présence à l'inventaire physique des stocks conduit :

- à inspecter les stocks pour s'assurer de leur existence et apprécier leur état physique, et à tester des comptages ;
- à observer le respect des instructions de la direction et l'application de ses instructions en vue d'enregistrer et de contrôler les résultats du comptage physique des stocks ; et
- à recueillir des éléments probants sur la fiabilité des procédures de comptage de la direction.

Ces vérifications peuvent servir de tests de procédures ou de contrôles de substance en fonction de l'évaluation des risques par l'auditeur, de l'approche planifiée et des procédures spécifiques réalisées.

A3. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de la planification de la présence à l'inventaire physique des stocks (ou lors de la définition et de la réalisation des procédures d'audit prévues aux paragraphes 4–8 de la présente Norme ISA) comprennent, par exemple :

- les risques d'anomalies significatives contenues dans les stocks ;
- la nature du contrôle interne concernant les stocks ;
- le fait de savoir s'il est prévu de mettre en place des procédures adéquates et si des instructions correctes seront émises pour la prise d'inventaire physique des stocks ;
- le calendrier de la prise d'inventaire physique des stocks ;
- le fait de savoir si l'entité a un système d'inventaire permanent ;
- les sites dans lesquels les stocks sont entreposés, y compris leur importance relative et les risques d'anomalies significatives dans chacun des sites, afin de déterminer dans quels sites l'observation de l'inventaire est appropriée. La Norme ISA 600[4] traite de la participation d'autres auditeurs et, en conséquence, peut être pertinente si cette participation concerne la présence à l'inventaire physique des stocks dans un site éloigné ;

[4] Norme ISA 600, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) ».

- le fait de déterminer si l'assistance d'un expert désigné par l'auditeur est nécessaire. La Norme ISA 620[5] traite de l'utilisation d'un expert désigné par l'auditeur afin de l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Evaluation des instructions et des procédures de la direction (Voir par. 4(a)(i))

A4. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de l'évaluation des instructions et des procédures de la direction pour l'enregistrement et le contrôle du comptage physique de stocks comprennent le fait de déterminer si celles-ci intègrent, par exemple :

- l'application de mesures de contrôle appropriées ; par exemple, la collecte des bons de comptage utilisés, le suivi des bons de comptage non utilisés et les procédures de comptage et de recomptage ;
- l'identification correcte du stade d'avancement des travaux en cours, des stocks à rotation lente, des stocks obsolètes ou des articles endommagés, et des stocks détenus par un tiers, par exemple en consignation ;
- les procédures utilisées pour estimer les quantités physiques, le cas échéant, par exemple lorsqu'il est nécessaire d'estimer la quantité physique d'un tas de charbon ;
- le contrôle des mouvements de stock entre les aires de stockage ainsi que les réceptions et les expéditions de stocks avant et après la date de césure de la période.

Observation de l'application des procédures de comptage de la direction (Voir par. 4(a)(ii))

A5. L'observation de l'application des procédures de comptage de la direction, par exemple celles concernant les mouvements de stocks avant, pendant et après les comptages, aide l'auditeur à recueillir des éléments probants sur le fait que les instructions et les procédures de comptage de la direction sont conçues et mises en œuvre de manière adéquate. De plus, l'auditeur peut obtenir copie des informations relatives à la césure de la période, telles que le détail des mouvements de stocks, pour l'aider à mettre en œuvre des procédures d'audit sur le suivi de ces mouvements à une date ultérieure.

Inspection des stocks (Voir par. 4(a)(iii))

A6. L'inspection des stocks lors de la prise d'inventaire physique aide l'auditeur à vérifier l'existence des stocks (mais pas nécessairement la propriété de ces stocks), et à identifier, par exemple, les stocks obsolètes, endommagés ou anciens.

Tests de comptages (Voir par. 4(a)(iv))

A7. Tester des comptages, par exemple en pointant des articles sélectionnés à partir des bons de comptage de la direction avec les relevés d'inventaire établis par la direction, fournit des éléments probants quant à l'exhaustivité et l'exactitude de ces relevés.

[5] Norme ISA 620, « Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur ».

A8. En plus de garder la trace des comptages qu'il a testés, l'obtention de copies des documents complets de comptages des stocks établis par la direction aide l'auditeur à mettre en œuvre ultérieurement des procédures d'audit en vue de déterminer si les documents d'inventaire finaux de l'entité reflètent avec précision les résultats réels des comptages de stocks.

Prise d'inventaire physique des stocks effectuée à une date autre que celle des états financiers (Voir par. 5)

A9. Pour des raisons pratiques, la prise d'inventaire physique peut être effectuée à une date, ou à des dates, autre(s) que celle des états financiers. Ceci peut être fait, que la direction détermine les quantités en stock par une prise d'inventaire physique annuelle des stocks ou à partir d'un système d'inventaire permanent. Dans les deux cas, l'efficacité de la conception, de la mise en place et du suivi des contrôles sur les mouvements de stocks permet de déterminer si la prise d'inventaire physique à une date, ou à des dates, autre(s) que celle des états financiers est appropriée pour répondre aux besoins de l'audit. La Norme ISA 330 définit les diligences requises et les modalités d'application concernant les contrôles de substance effectués à une date intermédiaire[6].

A10. Lorsqu'il existe un système d'inventaire permanent, la direction peut effectuer des comptages physiques ou d'autres tests pour s'assurer de la fiabilité des informations portant sur les quantités en stock incluses dans la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité. Dans certains cas, la direction ou l'auditeur peut constater des différences entre la comptabilité d'inventaire permanent et les quantités physiques réelles en stock ; ces différences peuvent indiquer que les contrôles exercés sur les mouvements de stock ne fonctionnent pas efficacement.

A11. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de la conception des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants pour déterminer si les mouvements dans les quantités en stock entre la, ou les, date(s) de comptage et les documents d'inventaire finaux sont correctement enregistrés comprennent d'apprécier :

- si la comptabilité d'inventaire permanent est correctement ajustée ;
- la fiabilité de la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité ;
- les raisons expliquant les différences importantes entre les informations obtenues au cours des comptages physiques et la comptabilité d'inventaire permanent.

Impossibilité d'assister à la prise d'inventaire physique des stocks (Voir par. 7)

A12. Dans certains cas, la présence aux comptages de l'inventaire physique des stocks peut être impraticable. Ceci peut être dû à des facteurs tels que la nature et la localisation des stocks, par exemple lorsque les stocks sont entreposés dans un site qui peut poser des problèmes de sécurité à l'auditeur. Toutefois, un inconvénient d'ordre général pour l'auditeur n'est pas suffisant pour justifier d'une décision que la présence à la prise d'inventaire est impraticable. De plus, ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 200[7], les difficultés, le temps ou les coûts correspondants ne sont pas en soi une raison

6 Norme ISA 330, paragraphe 22–23.

7 Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe A48.

valable pour que l'auditeur ne mette pas en œuvre une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas d'alternative ou pour qu'il se satisfasse d'éléments probants moins persuasifs.

A13. Dans certains cas où la présence à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable, des procédures d'audit alternatives, par exemple l'inspection de la documentation relative aux ventes postérieures d'articles en stock spécifiques acquis ou achetés avant la prise de l'inventaire physique, peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état des stocks.

A14. Dans d'autres cas, cependant, il peut ne pas être possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks par la mise en œuvre de procédures d'audit alternatives. Dans de tels cas, la Norme ISA 705 requiert de l'auditeur de modifier l'opinion dans son rapport d'audit en raison d'une limitation dans l'étendue de ses travaux[8].

Stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers (Voir par. 8(a))

Confirmation (Voir par. 8(a))

A15. La Norme ISA 505[9] définit les diligences requises et les modalités d'application concernant la réalisation de procédures de confirmations externes.

Autres procédures d'audit (Voir par. 8(b))

A16. En fonction des circonstances, par exemple lorsque les informations qui sont obtenues font naître un doute quant à l'intégrité et à l'objectivité du tiers, l'auditeur peut estimer approprié de mettre en œuvre des procédures d'audit en lieu et place, ou en complément, d'une demande de confirmation du tiers. Des exemples d'autres procédures d'audit comprennent :

- la présence d'un autre auditeur ou un accord avec ce dernier, pour assister à la prise d'inventaire physique des stocks effectuée par le tiers, si cela est réalisable ;
- l'obtention d'un rapport d'un autre auditeur, ou d'un rapport de l'auditeur de la société de service, sur le caractère adéquat du contrôle interne du tiers aux fins de s'assurer que les stocks sont correctement comptés et sécurisés de manière adéquate ;
- l'inspection de la documentation relative aux stocks détenus par des tiers, par exemple les bons de réception des magasins ;
- la demande de confirmations auprès d'autres tiers lorsque les stocks ont été donnés en garantie.

---

8 Norme ISA 705, paragraphe 13.

9 Norme ISA 505, « Confirmations externes ».

Procès et litiges

Exhaustivité du recensement des procès et des litiges (Voir par. 9)

A17. Les procès et litiges auxquels l'entité est partie peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers et ainsi requérir une information à fournir dans les états financiers ou être enregistrés dans ceux-ci.

A18. En complément des procédures identifiées au paragraphe 9, d'autres procédures pertinentes comprennent, par exemple, l'utilisation des informations obtenues à partir des procédures d'évaluation des risques réalisées lors de l'acquisition de la connaissance de l'entité et de son environnement ; ces procédures aident l'auditeur à être au courant de procès ou de litiges impliquant l'entité.

A19. Les éléments probants recueillis dans le but d'identifier des procès et litiges qui peuvent engendrer un risque d'anomalies significatives peuvent aussi fournir des éléments probants concernant d'autres questions à prendre en compte, telles que l'estimation ou l'évaluation relative aux procès ou litiges. La Norme ISA 540[10] définit les diligences requises et les modalités d'application concernant la prise en compte par l'auditeur des procès et litiges requérant des estimations comptables ou des informations à fournir dans les états financiers.

Examen des comptes d'honoraires juridiques (Voir par. 9(c))

A20. En fonction des circonstances, l'auditeur peut juger approprié d'examiner des documents de base liés aux procès et litiges, comme par exemple les notes d'honoraires juridiques, lors de l'examen des comptes d'honoraires juridiques.

Communication avec le conseil juridique externe de l'entité (Voir par. 10–11)

A21. La communication directe avec le conseil juridique externe de l'entité aide l'auditeur à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence potentielle de procès et de litiges et à déterminer si les estimations faites par la direction de leurs conséquences financières, y compris les coûts associés, sont raisonnables.

A22. Dans certains cas, l'auditeur peut rechercher une communication directe avec le conseil juridique externe de l'entité au moyen d'une demande générale d'informations. A cette fin, la lettre de demande générale d'informations demande au conseil juridique externe de l'entité d'informer l'auditeur de tout procès ou litige dont le conseil est au courant, ainsi que de donner son évaluation de l'issue du procès ou du litige, et de lui donner une estimation des conséquences financières, y compris des coûts associés.

A23. Lorsque l'auditeur considère qu'il est peu probable que le conseil juridique externe de l'entité réponde de manière appropriée à une lettre de demande générale d'informations, par exemple si le corps professionnel auquel appartient le conseil lui interdit de répondre à ce genre de lettre, l'auditeur peut rechercher une communication directe en adressant une lettre de demande spécifique d'informations. A titre d'exemple, une lettre de demande spécifique d'informations pourra inclure :

(a) une liste des procès et litiges ;

---

[10] Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant ».

(b) lorsqu'elle est disponible, l'évaluation de la direction de l'issue de chacun des procès et litiges identifiés et l'estimation de leurs conséquences financières, y compris des coûts associés ;

(c) une demande au conseil juridique externe de l'entité de confirmer le caractère raisonnable de l'évaluation de la direction et de fournir à l'auditeur toutes informations complémentaires s'il considère que la liste des procès et litiges est incomplète ou incorrecte.

A24. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut aussi estimer nécessaire de rencontrer le conseil juridique externe de l'entité pour discuter avec lui de l'issue de procès ou de litiges. Cela peut être le cas, par exemple :

- lorsque l'auditeur considère que la question engendre un risque important.
- lorsque la question est complexe.
- lorsqu'il existe un désaccord entre la direction de l'entité et le conseil juridique externe de l'entité.

A25. Conformément à la Norme ISA 700[11], l'auditeur est tenu de dater son rapport d'audit à une date qui ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers. Les éléments probants portant sur l'état des procès et litiges jusqu'à la date de son rapport d'audit peuvent être recueillis par des demandes d'informations auprès des membres de la direction, y compris auprès du conseil juridique interne, responsables de suivre ces questions. Dans certains cas, l'auditeur peut avoir besoin d'obtenir des informations à jour de la part du conseil juridique externe de l'entité.

Informations sectorielles

A26. En fonction du référentiel comptable applicable, l'entité peut être tenue ou autorisée à fournir des informations sectorielles dans ses états financiers. Les obligations de l'auditeur concernant la présentation des informations sectorielles fournies sont à considérer en relation avec les états financiers pris dans leur ensemble. En conséquence, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre les procédures d'audit qui seraient nécessaires pour exprimer une opinion sur des informations sectorielles présentées isolément.

Connaissance des méthodes suivies par la direction (Voir par. 13(a))

A27. En fonction des circonstances, les points à prendre en compte lorsque l'auditeur acquiert la connaissance des méthodes suivies par la direction pour élaborer des informations sectorielles et qu'il détermine si ces méthodes sont susceptibles de résulter dans des informations à fournir conformes au référentiel comptable applicable, comprennent par exemple :

- les ventes, les transferts et les charges entre les secteurs, ainsi que l'élimination des montants inter-secteurs ;

[11] Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphe 41.

- les comparaisons avec les budgets et autres résultats attendus, par exemple le pourcentage des résultats opérationnels par rapport aux ventes ;
- la répartition des actifs et des coûts entre les secteurs ;
- la cohérence entre les périodes et le caractère adéquat des informations fournies pour expliquer ces incohérences.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 505

CONFIRMATIONS EXTERNES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 505, « Confirmations externes », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'utilisation par l'auditeur des procédures de confirmation externe pour recueillir des éléments probants en application des exigences de la Norme ISA 330[1] et de la Norme ISA 500[2]. La présente Norme ne traite pas des demandes d'informations concernant les procès et litiges, qui sont traités dans la Norme ISA 501[3].

Procédures de confirmation externe en vue de recueillir des éléments probants

2. La Norme ISA 500 précise que la fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances individuelles de leur obtention[4]. Cette Norme ISA précise également les caractéristiques générales suivantes applicables aux éléments probants[5] :

   - un élément probant est plus fiable lorsqu'il est recueilli d'une source externe indépendante de l'entité ;
   - un élément probant recueilli directement par l'auditeur est plus fiable qu'un élément probant recueilli indirectement ou par déduction ;
   - un élément probant est plus fiable lorsqu'il existe sous une forme matérielle, soit un support papier ou sous forme électronique ou autre.

   En conséquence, en fonction des circonstances de l'audit, les éléments probants provenant de confirmations de tiers reçues directement par l'auditeur peuvent être plus fiables que les éléments générés en interne par l'entité. La présente Norme ISA a pour but d'aider l'auditeur dans la conception et la réalisation des procédures de confirmation externe en vue de recueillir des éléments probants pertinents et fiables.

3. D'autres Normes ISA reconnaissent l'importance des confirmations externes en tant qu'éléments probants, par exemple :

   - la Norme ISA 330 traite des obligations de l'auditeur de définir et de mettre en œuvre une approche générale répondant aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers, et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions et y répondent[6]. Par ailleurs, la Norme ISA 330 requiert que, quels que soient les risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur conçoive et mette en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie. L'auditeur est également tenu de déterminer si

---

1 Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

2 Norme ISA 500, « Eléments probants ».

3 Norme ISA 501, « Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques ».

4 Norme ISA 500, paragraphe A5.

5 Norme ISA 500, paragraphe A31.

6 Norme ISA 330, paragraphes 5–6.

les procédures de confirmation externe sont à réaliser en tant que contrôles de substance[7] ;

- la Norme ISA 330 requiert que l'auditeur recueille des éléments probants d'autant plus persuasifs qu'il a évalué les risques à un niveau élevé[8]. A cette fin, l'auditeur peut accroître le volume des éléments ou recueillir des éléments qui sont plus pertinents ou fiables, ou les deux à la fois. Par exemple, il peut mettre davantage l'accent sur l'obtention d'éléments directement de tiers ou recueillir des éléments corroboratifs à partir de diverses sources indépendantes. La Norme ISA 330 indique également que les procédures de confirmation externe peuvent aider l'auditeur à recueillir des éléments probants avec le niveau de fiabilité élevé dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que ceux-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs[9] ;
- la Norme ISA 240 précise que l'auditeur peut prévoir des demandes de confirmations en vue de corroborer davantage d'informations comme moyen de répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions[10] ;
- la Norme ISA 500 précise qu'une information d'une source indépendante de l'entité corroborant une information interne, telle que des confirmations externes, peut accroître l'assurance que l'auditeur obtient à partir d'éléments présents dans les documents comptables ou de déclarations faites par la direction[11].

Date d'entrée en vigueur

4. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il a recours aux procédures de confirmation externe, est de définir et de mettre en œuvre de telles procédures pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

    (a) Confirmation externe – Eléments probants recueillis à partir d'une réponse écrite reçue d'un tiers directement par l'auditeur, sur support papier, sous forme électronique ou par d'autres moyens.

---

7 Norme ISA 330, paragraphes 18–19.

8 Norme ISA 330, paragraphe 7(b).

9 Norme ISA 330, paragraphe A53.

10 Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », paragraphe A37.

11 Norme ISA 500, paragraphes A8-A9.

(b) Demande de confirmation positive – Demande faite au tiers de répondre directement à l'auditeur, soit en précisant son accord ou son désaccord avec l'information mentionnée dans la demande, soit en fournissant l'information demandée.

(c) Demande de confirmation négative – Demande faite au tiers de ne répondre directement à l'auditeur que s'il est en désaccord avec l'information mentionnée dans la demande.

(d) Absence de réponse – Fait que le tiers ne réponde pas, ou ne réponde que partiellement, à une demande de confirmation positive, ou encore le fait qu'une demande de confirmation soit renvoyée à l'auditeur parce qu'elle n'est pas parvenue au destinataire.

(e) Divergence – Une réponse qui met en évidence un écart entre l'information dont la confirmation a été demandée au tiers ou contenue dans les documents comptables de l'entité et celle fournie par le tiers.

Diligences requises

Procédures de confirmation externe

7. Lorsqu'il décide de recourir aux procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment :

(a) de déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander ; (Voir par. A1)

(b) de sélectionner les tiers appropriés à confirmer ; (Voir par. A2)

(c) de concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement ; et (Voir par. A3–A6)

(d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant. (Voir par. A7)

Refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation

8. Si la direction refuse de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation, celui-ci doit :

(a) demander à la direction quelles sont les motifs de son refus et rechercher des éléments probants quant à la validité et au caractère raisonnable de ces motifs ; (Voir par. A8)

(b) évaluer les incidences du refus de la direction sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris du risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit ; et (Voir par. A9)

(c) mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives destinées à recueillir des éléments probants pertinents et fiables. (Voir par. A10)

9. Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'adresser une demande de confirmation ne présente pas un caractère raisonnable, ou si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de procédures d'audit alternatives, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise conformément à la Norme ISA 260[12]. Il doit également en examiner les incidences sur l'audit et sur son opinion d'audit, conformément à la Norme ISA 705[13].

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation

10. Lorsque l'auditeur identifie des facteurs qui font naître des doutes sur la fiabilité de la réponse à une demande de confirmation, il doit recueillir des éléments probants complémentaires pour dissiper ces doutes. (Voir par. A11–A16)

11. Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit. (Voir par. A17)

Absence de réponse

12. Pour chaque absence de réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables. (Voir par. A18–A19)

Cas où une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés

13. Lorsque l'auditeur considère qu'une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, les procédures d'audit alternatives ne fourniront pas les éléments probants que l'auditeur requiert. Si l'auditeur n'obtient pas de réponse à une telle demande, il doit en déterminer les incidences sur l'audit et sur son opinion conformément à la Norme ISA 705. (Voir par. A20)

Divergences

14. L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles sont, ou non, l'indication d'anomalies. (Voir par. A21–A22)

Confirmations négatives

15. Les confirmations négatives fournissent des éléments probants moins convaincants que les confirmations positives. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours à des demandes de confirmations négatives comme seul contrôle de substance destiné à répondre à un risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions que si tous les facteurs suivants sont réunis : (Voir par. A23)

---

[12] Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 16.

[13] Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

(a) l'auditeur a évalué le risque d'anomalies significatives à un niveau faible et a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée ;

(b) la population des éléments soumis à des procédures de confirmation négative comprend un grand nombre de soldes de comptes ou transactions homogènes et de faible valeur ;

(c) un taux très bas de divergences est attendu ; et

(d) l'auditeur n'a pas connaissance de circonstances ou de conditions qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation négative à ignorer celles-ci.

Evaluation des éléments obtenus

16. L'auditeur doit apprécier si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables, ou si des éléments probants complémentaires sont nécessaires.

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures de confirmation externe

Sélection des informations à confirmer ou à demander (Voir par. 7(a))

A1. Les procédures de confirmation externe sont fréquemment utilisées pour confirmer ou demander des informations concernant des soldes de comptes et les éléments les composant. Elles peuvent aussi être utilisées pour confirmer les termes d'accords, de contrats ou de transactions entre l'entité et d'autres tiers, ou pour confirmer l'absence de certaines conditions, tel qu'un « accord parallèle ».

Sélection des tiers appropriés à confirmer (Voir par. 7(b))

A2. Les réponses aux demandes de confirmation fournissent plus d'éléments probants pertinents et fiables lorsqu'elles sont envoyées à un tiers dont l'auditeur pense qu'il a connaissance de l'information à confirmer. Par exemple, un cadre d'un établissement financier qui est bien informé des transactions ou des accords pour lesquels une confirmation est demandée peut être la personne au sein de cet établissement financier la plus à même de répondre à une telle demande.

Conception des demandes de confirmation (Voir Par 7(c))

A3. La conception d'une demande de confirmation peut affecter directement le taux de réponses, ainsi que la fiabilité et la nature des éléments probants recueillis à partir des réponses.

A4. Les facteurs à prendre en considération lors de la conception des demandes de confirmation comprennent :

- l'assertion concernée ;
- les risques spécifiques identifiés d'anomalies significatives, y compris les risques de fraude ;
- la forme et la présentation de la demande de confirmation ;
- l'expérience passée relative à la mission d'audit ou à des missions similaires ;
- la méthode de communication (par exemple sur support papier, sous forme électronique ou par d'autres moyens) ;
- l'autorisation donnée par la direction aux tiers de répondre à l'auditeur ou l'incitation à le faire. Les tiers peuvent souhaiter ne répondre à une demande de confirmation que si celle-ci contient l'autorisation de la direction de le faire ;
- la capacité du tiers sélectionné à confirmer ou à fournir l'information demandée (par exemple, le montant des factures individuelles plutôt que le total).

A5. Une demande de confirmation externe positive invite le tiers à répondre à l'auditeur dans tous les cas, soit en indiquant son accord sur l'information donnée, soit en fournissant l'information. On peut s'attendre à ce qu'une réponse à une demande de confirmation positive fournisse généralement des éléments probants fiables. Il existe cependant un risque que le tiers puisse répondre à une demande de confirmation sans vérifier si l'information est correcte. L'auditeur peut réduire ce risque en utilisant des demandes de confirmation positive qui ne donnent pas le montant (ou d'autres informations) dans la demande elle-même, mais requièrent du tiers qu'il fournisse lui-même le montant ou les autres informations. D'un autre côté, l'utilisation de ce type de demandes de confirmation « en blanc » peut conduire à des taux de réponses moindres dès lors que des travaux supplémentaires sont demandés des tiers.

A6. Afin de déterminer si les demandes sont correctement adressées au bon destinataire, il convient de valider quelques-unes ou toutes les adresses portées sur les demandes de confirmation avant leur envoi.

Suivi des demandes de confirmation (Voir par. 7(d))

A7. L'auditeur peut envoyer une nouvelle demande de confirmation lorsque la réponse à la précédente n'a pas été reçue dans un laps de temps raisonnable. Par exemple, l'auditeur peut, après avoir revérifié l'exactitude de l'adresse originale, envoyer une nouvelle demande ou une relance.

Refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation

Caractère raisonnable du refus de la direction (Voir par. 8(a))

A8. Le refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation est une limitation à l'obtention des éléments probants que l'auditeur souhaite recueillir. Il est en conséquence tenu de s'enquérir des motifs de cette limitation. Un motif communément avancé est l'existence d'un litige ou d'une négociation en cours avec le tiers sélectionné, dont la résolution pourrait être affectée par une demande de confirmation inopportune. L'auditeur est tenu de rechercher des éléments probants quant à la validité et au caractère raisonnable des motifs avancés en

raison du risque que la direction puisse tenter de lui refuser l'accès à des éléments probants qui pourraient révéler l'existence d'une fraude ou d'une erreur.

Incidences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Voir par. 8(b))

A9. L'auditeur peut conclure, à partir de l'évaluation décrite au paragraphe 8(b), qu'il pourrait être approprié de réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau de l'assertion et de modifier les procédures d'audit planifiées conformément à la Norme ISA 315[14]. Par exemple, si le refus de la direction de demander une confirmation à un tiers ne présente pas un caractère raisonnable, ceci peut être l'indication d'un facteur de risque de fraudes qui requiert une évaluation conformément à la Norme ISA 240[15].

Procédures d'audit alternatives (Voir par. 8(c))

A10. Les procédures d'audit alternatives mises en œuvre peuvent être similaires à celles qui sont appropriées pour une absence de réponse, telles que décrites aux paragraphes A18–A19 de la présente Norme ISA. Ces procédures prendront également en compte les résultats de l'évaluation de l'auditeur faite en application du paragraphe 8(b) de la présente Norme ISA.

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses reçues aux demandes de confirmation (Voir par. 10)

A11. La Norme ISA 500 précise que même lorsque des éléments probants sont recueillis de sources externes à l'entité, des circonstances peuvent exister qui en affectent la fiabilité[16]. Toutes les réponses comportent un certain risque d'interception, d'altération ou de fraude. Un tel risque existe que la réponse soit obtenue sur support papier, sous forme électronique, ou par d'autres moyens. Les facteurs qui peuvent faire naître des doutes sur la fiabilité d'une réponse comprennent le fait que cette réponse :

- a été obtenue indirectement par l'auditeur ; ou
- semble ne pas provenir du tiers sélectionné à l'origine.

A12. Les réponses reçues par voie électronique, par exemple par télécopie ou courrier électronique, s'accompagnent de risques quant à leur fiabilité en raison du fait que la preuve de leur origine et de l'autorité de la personne qui répond peut être difficile à établir, et que des altérations peuvent être difficiles à détecter. Un processus établi entre l'auditeur et la personne qui répond pour créer un environnement sécurisé pour la réception des réponses par voie électronique peut compenser ces risques. Si l'auditeur est satisfait qu'un tel processus est sécurisé et correctement contrôlé, la fiabilité des réponses concernées s'en trouve renforcée. Un processus de confirmation par voie électronique peut incorporer diverses techniques pour valider l'identité de l'expéditeur de ces informations, par exemple l'utilisation d'un cryptage, d'une signature électronique et de procédures pour vérifier l'authenticité du site web.

[14] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 31.

[15] Norme ISA 240, paragraphe 24.

[16] Norme ISA 500, paragraphe A31.

A13. Lorsqu'un tiers a recours à une tierce personne pour coordonner et fournir les réponses aux demandes de confirmation, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures pour répondre aux risques que :

(a) la réponse puisse ne pas émaner d'une source correcte ;

(b) la réponse puisse ne pas émaner d'une personne autorisée à la donner ; et que

(c) l'intégrité de la transmission puisse avoir été altérée.

A14. L'auditeur est tenu selon la Norme ISA 500 de déterminer s'il est nécessaire de modifier ou d'ajouter des procédures pour dissiper les doutes sur la fiabilité de l'information à utiliser en tant qu'éléments probants[17]. Il peut choisir de vérifier la source et le contenu d'une réponse en contactant le tiers. Par exemple, lorsqu'un tiers répond par courrier électronique, l'auditeur peut lui téléphoner pour confirmer qu'il a bien, en fait, envoyé la réponse. Lorsqu'une réponse est parvenue à l'auditeur indirectement (par exemple lorsque le tiers l'a indûment retournée à l'entité plutôt qu'à l'auditeur), il peut demander au tiers de lui répondre directement par écrit.

A15. En elle-même, une réponse verbale à une demande de confirmation ne remplit pas les conditions d'une confirmation externe du fait qu'elle ne représente pas une réponse écrite directe à l'auditeur. Toutefois, après avoir reçu une réponse verbale à une demande de confirmation, l'auditeur peut, en fonction des circonstances, demander au tiers de lui répondre par écrit directement. Si aucune réponse n'est obtenue, conformément au paragraphe 12, l'auditeur recherche d'autres éléments probants pour confirmer l'information verbale obtenue.

A16. Une réponse à une demande de confirmation peut contenir des restrictions de langage portant sur son utilisation. De telles restrictions n'invalident pas nécessairement la réponse en tant qu'élément probant.

Réponses non fiables (Voir par. 11)

A17. Lorsque l'auditeur conclut qu'une réponse n'est pas fiable, il peut avoir besoin de réviser son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et de modifier en conséquence les procédures d'audit planifiées, conformément à la Norme ISA 315[18]. Par exemple, une réponse non fiable peut être l'indication d'un risque de fraude qui requiert une évaluation en application de la Norme ISA 240[19].

Absence de réponse (Voir par. 12)

A18. Des exemples de procédures d'audit alternatives que l'auditeur peut mettre en œuvre comprennent :

- pour les soldes des comptes de créances – l'examen d'encaissements subséquents spécifiques, de documents d'expédition et de vente proches de la date de clôture de la période ;

---

17 Norme ISA 500, paragraphe 11.

18 Norme ISA 315, paragraphe 31.

19 Norme ISA 240, paragraphe 24.

- pour les soldes des comptes de dettes – l'examen de règlements subséquents ou de la correspondance avec les tiers, ainsi que d'autres documents comptables, tels que des bons de réception de marchandises.

A19. La nature et l'étendue des procédures d'audit alternatives sont affectées par le compte et l'assertion concernés. Une absence de réponse à une demande de confirmation peut indiquer un risque d'anomalies significatives non identifié précédemment. Dans de telles situations, l'auditeur peut avoir besoin de réviser le risque évalué d'anomalies significatives au niveau de l'assertion, et de modifier les procédures d'audit planifiées conformément à la Norme ISA 315[20]. Par exemple, un nombre moins important, ou plus important, de réponses aux demandes de confirmation que celui attendu, peut indiquer un facteur de risque de fraudes non identifié précédemment qui requiert une évaluation en application de la Norme ISA 240[21].

Cas où une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 13)

A20. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut identifier un risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions pour lequel une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. De telles circonstances peuvent viser les cas où :

- l'information disponible pour corroborer l'(les) assertion(s) de la direction n'est disponible qu'à l'extérieur de l'entité.

- des facteurs spécifiques de risque de fraudes, tels que le risque que la direction contourne les contrôles, ou le risque de collusion qui peut impliquer un (des) employé(s) et/ou la direction, ne permettent pas à l'auditeur de s'appuyer sur les éléments fournis par l'entité.

Divergences (Voir par. 14)

A21. Les divergences notées dans les réponses aux demandes de confirmation peuvent indiquer des anomalies ou des anomalies potentielles dans les états financiers. Lorsqu'une anomalie est identifiée, l'auditeur est tenu par la Norme ISA 240 d'apprécier si une telle anomalie est l'indication d'une fraude[22]. Les divergences peuvent servir de référence pour la qualité des réponses reçues de tiers similaires ou pour des comptes similaires. Elles peuvent aussi indiquer une (ou des) faiblesse(s) du contrôle interne de l'entité portant sur l'élaboration de l'information financière.

A22. Certaines divergences ne reflètent pas des anomalies. Par exemple, l'auditeur peut conclure que des différences dans les réponses aux demandes de confirmation sont dues au calendrier, à l'évaluation ou à des erreurs matérielles dans les procédures de confirmation externe.

Confirmations négatives (Voir par. 15)

A23. L'absence de réponse à une demande de confirmation négative n'indique pas explicitement que le tiers sélectionné a reçu cette demande ou qu'il a vérifié

[20] Norme ISA 315, paragraphe 31.

[21] Norme ISA 240, paragraphe 24.

[22] Norme ISA 240, paragraphe 35.

l'exactitude de l'information contenue dans celle-ci. En conséquence, l'omission par un tiers de répondre à une demande de confirmation négative fournit des éléments probants beaucoup moins persuasifs qu'une réponse à une demande de confirmation positive. Les tiers peuvent aussi être beaucoup plus enclins à répondre à une demande de confirmation pour marquer leur désaccord lorsque l'information contenue dans la demande n'est pas en leur faveur, et beaucoup moins dans les autres cas. Par exemple, les détenteurs de comptes en banque peuvent être probablement beaucoup plus disposés à répondre lorsqu'ils considèrent que le solde de leur compte porté dans la demande de confirmation est sous-évalué, mais beaucoup moins lorsqu'ils considèrent que ce même solde est surévalué. En conséquence, l'envoi de demandes de confirmation négative à des détenteurs de comptes en banque peut être une procédure utile pour déterminer si de tels soldes peuvent être sous-évalués, mais sera probablement peu efficace si l'auditeur recherche des éléments concernant leur surévaluation.

Evaluation des éléments obtenus (Voir par. 16)

A24. Lors de l'évaluation des résultats des demandes individuelles de confirmation externe, l'auditeur peut classer les résultats selon les catégories suivantes :

(a) réponse par un tiers approprié marquant un accord avec les informations fournies dans la demande de confirmation, ou donnant les informations demandées sans divergence ;

(b) réponse jugée non fiable ;

(c) absence de réponse ; ou

(d) réponse indiquant une divergence.

A25. L'évaluation de l'auditeur, prise en compte avec les autres procédures d'audit qu'il a réalisées par ailleurs, peut l'aider à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis ou si des éléments probants complémentaires sont nécessaires, conformément à la Norme ISA 330[23].

[23] Norme ISA 330, paragraphes 26–27.

NORME INTERNATIONALE D’AUDIT 510

MISSIONS D’AUDIT INITIALES – SOLDES D’OUVERTURE

(Applicable aux audits d’états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d’Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 510 « Missions d’audit initiales – Soldes d’ouverture » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200 « Objectifs généraux de l’auditeur indépendant et conduite d’un audit selon les Normes Internationales d’Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Les soldes d'ouverture incluent, en plus des montants reflétés dans les états financiers, des éléments devant faire l'objet d'une information dans les états financiers qui existaient au début de la période, tels que les passifs éventuels et les engagements. Lorsque les états financiers comportent des données financières comparatives, les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 710[1] s'appliquent également. La Norme ISA 300[2] comporte les diligences requises et les modalités d'application supplémentaires concernant les travaux à effectuer avant de commencer une mission d'audit initiale.

Date d'entrée en vigueur

2. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. Lors de la réalisation d'une mission d'audit initiale, l'objectif de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer :

   (a) si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ; et

   (b) si des méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours, ou si les changements de méthodes ont été comptabilisés de façon appropriée et sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) mission d'audit initiale – mission dans laquelle les états financiers de la période précédente :

      (i) n'ont pas fait l'objet d'un audit ; ou

      (ii) ont été audités par un auditeur précédent.

   (b) soldes d'ouverture – soldes de comptes qui existaient au début de la période. Les soldes d'ouverture sont le report des soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences des opérations et des événements des périodes

[1] Norme ISA 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs ».

[2] Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers ».

antérieures et des méthodes comptables appliquées au cours de la période précédente. Les soldes d'ouverture comprennent aussi les points devant faire l'objet d'une information dans les états financiers qui existaient au début de la période, tels que les passifs éventuels et les engagements.

(c) auditeur précédent – auditeur d'un cabinet d'audit différent, qui était auparavant l'auditeur de l'entité et qui a été remplacé par l'auditeur actuel.

Diligences requises

Procédures d'audit

Soldes d'ouverture

5. L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'ils existent, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états, s'il existe, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations fournies y afférentes.

6. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours : (Voir par. A1–A2)

   (a) en s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ;

   (b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ;

   (c) en procédant à une ou plusieurs des démarches suivantes : (Voir par. A3–A7)

      (i) revue des dossiers de travail de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, afin de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture ;

      (ii) évaluation des procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture ; ou

      (iii) mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.

7. Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants montrant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires en la circonstance afin de déterminer l'incidence sur ceux-ci. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période en cours, il doit les communiquer à un niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, conformément à la Norme ISA 450[3].

[3] Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphes 8 et 12.

Permanence dans l'application des méthodes comptables

8. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans les états financiers de la période en cours, et si les changements de méthodes comptables ont été comptabilisés de façon appropriée et font l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable.

Information pertinente donnée dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent

9. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, l'auditeur doit évaluer l'incidence du point à l'origine de la modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers de la période en cours, conformément à la Norme ISA 315[4].

Conclusions et rapport d'audit

Soldes d'ouverture

10. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705[5]. (Voir par. A8)

11. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que les soldes d'ouverture comportent une anomalie qui a une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, et que l'incidence de cette anomalie n'a pas été comptabilisée de façon appropriée et n'a pas fait l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705.

Permanence de l'application des méthodes comptables

12. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion :

    (a) que les méthodes comptables de la période en cours n'ont pas été appliquées de façon permanente par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouverture, conformément au référentiel comptable applicable ; ou

    (b) qu'un changement apporté aux méthodes comptables n'a pas été comptabilisé de façon appropriée ou n'a pas fait l'objet d'une présentation ou d'une information adéquate dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable ;

    il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705.

---

4 Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

5 Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent

13. Si une modification apportée à l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent portant sur les états financiers de la période précédente demeure pertinente et significative sur les états financiers de la période en cours, l'auditeur doit modifier son opinion sur ces états financiers, conformément aux Normes ISA 705 et ISA 710. (Voir par. A9)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures d'audit

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 6)

A1. Dans le secteur public, il peut exister des restrictions légales ou réglementaires concernant les informations que l'auditeur en place peut obtenir d'un auditeur précédent. Par exemple, si une entité du secteur public précédemment auditée par un auditeur désigné par le pouvoir législatif (par exemple, un auditeur de la Cour des comptes ou une autre personne qualifiée désignée agissant pour le compte de la Cour des comptes) est privatisée, l'ouverture des dossiers de travail ou l'accès aux autres informations que l'auditeur désigné par le pouvoir législatif peut autoriser au nouvel auditeur qui relève du secteur privé, peut être restreint en raison des textes législatifs ou réglementaires relatifs à la confidentialité ou au secret professionnel. Dans les situations où de telles communications sont limitées, il peut être nécessaire de recueillir des éléments probants par d'autres moyens et si des éléments probants suffisants et appropriés ne peuvent être recueillis, d'en mesurer l'incidence sur l'opinion de l'auditeur.

A2. Si l'auditeur désigné par le pouvoir législatif confie à un cabinet d'audit du secteur privé l'audit d'une entité du secteur public et choisit un cabinet autre que celui qui a procédé à l'audit des états financiers de l'entité du secteur public de la période précédente, cette situation n'est généralement pas considérée comme un changement d'auditeur au regard de l'auditeur désigné par le pouvoir législatif. Toutefois, selon la nature de l'accord conclu avec ce cabinet, la mission d'audit peut être considérée par l'auditeur du secteur privé comme une mission initiale au regard de ses responsabilités et, en conséquence, la présente Norme ISA trouve à s'appliquer.

Soldes d'ouverture (Voir par. 6(c))

A3. La nature et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture sont fonction de facteurs tels que :

- les méthodes comptables appliquées par l'entité ;
- la nature des soldes de comptes, des flux d'opérations et des informations fournies, ainsi que des risques d'anomalies significatives dans les états financiers de la période en cours ;

- l'importance des soldes d'ouverture sur les états financiers de la période en cours ;
- le fait de savoir si les états financiers de la période précédente ont été audités ou non et, dans l'affirmative, si l'opinion de l'auditeur précédent était modifiée.

A4. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur peut être en mesure de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture par la revue des dossiers de travail de celui-ci. Le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis lors d'une telle revue dépend de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur précédent.

A5. Les règles d'éthique et professionnelles concernées donnent à l'auditeur une ligne de conduite dans sa communication avec l'auditeur précédent.

A6. Pour les actifs et passifs courants, certains éléments probants sur les soldes d'ouverture peuvent être recueillis dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit sur la période en cours. Par exemple, l'encaissement (ou le paiement) de soldes de comptes de créances (de dettes) dans la période en cours fournira certains éléments probants sur leur existence, leurs droits et obligations, leur exhaustivité et leur valorisation à l'ouverture de la période. Dans le cas des stocks, cependant, les procédures d'audit mises en œuvre dans la période en cours sur les soldes des stocks en fin de période fournissent peu d'éléments probants sur les quantités en stock en début de période. En conséquence, des procédures d'audit supplémentaires peuvent être nécessaires et une ou plusieurs procédures suivantes peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés :

- observation d'un comptage physique des stocks en cours de période et rapprochement avec les quantités en stock en début de période ;
- mise en œuvre de procédures d'audit sur la valorisation des articles en stock en début de période ;
- mise en œuvre de procédures d'audit portant sur la marge brute et la césure des exercices.

A7. Pour les actifs et passifs non courants, tels que les immobilisations corporelles, les participations et les dettes à long terme, certains éléments probants peuvent être recueillis à partir de l'examen de la comptabilité et d'autres informations sous-tendant les soldes d'ouverture. Dans certains cas, l'auditeur peut être en mesure de recueillir certains éléments probants sur les soldes d'ouverture à partir de confirmations avec les tiers, par exemple pour les dettes à long terme et les participations. Dans d'autres cas, il peut avoir besoin de réaliser des procédures d'audit supplémentaires.

Conclusions et rapport d'audit

Soldes d'ouverture (Voir par. 10)

A8. La Norme ISA 705 définit les diligences requises et les modalités d'application visant des situations qui peuvent conduire à une modification de l'opinion sur les états financiers, le type d'opinion appropriée dans de telles situations, et le contenu du rapport d'audit lorsqu'une modification est apportée à l'opinion de l'auditeur. L'incapacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés

sur les soldes d'ouverture peut conduire à l'une des modifications suivantes de l'opinion dans le rapport d'audit :

(a) une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, telle qu'il est approprié dans les circonstances ; ou

(b) à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, selon les cas, sur les résultats des opérations et sur les flux de trésorerie, si cela est pertinent, et une opinion non modifiée sur la situation financière.

L'Annexe donne des exemples de rapports d'audit.

Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent (Voir par. 13)

A9. Dans certaines situations, une modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent peut ne pas être pertinente et significative pour l'opinion exprimée sur les états financiers de la période en cours. Ceci peut être le cas lorsque, par exemple, la modification de l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent résultait d'une limitation dans l'étendue des travaux mais que la question à l'origine de cette limitation a été résolue dans la période en cours.

Annexe

(Voir par. A8)

Exemples de rapports de l'auditeur avec opinions modifiées

Exemple 1 :

Les situations décrites au paragraphe A8(a) englobent les aspects suivants :

- **L'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks au début de la période en cours et n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture.**
- **L'incidence éventuelle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture est considérée significative mais n'a pas d'effet diffus sur la performance financière de l'entité et les flux de trésorerie.[1]**
- **La situation financière à la fin de l'exercice est présentée sincèrement.**
- **Dans le pays considéré, la loi et la réglementation interdisent à l'auditeur d'exprimer une opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie et une opinion non modifiée sur la situation financière.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[2]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[3] relative aux états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[4], ainsi que du

---

1 Si l'incidence éventuelle, sur la base du jugement de l'auditeur, est considérée significative et diffuse au regard de la performance financière de l'entité et de ses flux de trésorerie, l'auditeur formulerait une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

2 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » n'est pas utile.

3 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

4 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

contrôle interne qu’elle estime nécessaire à l’établissement d’états financiers ne comportant pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs.

Responsabilité de l’auditeur

Notre responsabilité est d’exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d’Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d’éthique et de planifier et de réaliser l’audit en vue d’obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d’anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l’évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, relève du jugement de l’auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l’auditeur prend en compte le contrôle interne de l’entité relatif à l’établissement et à la présentation sincère[5] des états financiers afin de définir des procédures d’audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d’exprimer une opinion sur l’efficacité du contrôle interne de l’entité[6]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d’ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Motif de l’opinion avec réserve

Nous avons été nommés auditeurs de la société le 30 juin 20X1 et, de ce fait, nous n’avons pas pu observer la prise d’inventaire physique des stocks au début de l’exercice. Nous n’avons pas été en mesure de vérifier, par des procédures alternatives, les quantités en stock existant au 31 décembre 20X0. En raison du fait que les stocks à l’ouverture entrent dans la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n’avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient été nécessaires pour corriger le résultat de l’exercice reflété dans l’état du résultat global ainsi que les flux nets de trésorerie provenant des opérations apparaissant dans l’état des flux de trésorerie.

---

[5] Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 4 (Etats financiers donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l’auditeur prend en compte le contrôle interne de l’entité relatif à l’établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d’audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d’exprimer une opinion sur l’efficacité du contrôle interne de l’entité ».

[6] Dans les situations où l’auditeur a également la responsabilité d’exprimer une opinion sur l’efficacité du contrôle interne dans le cadre de l’audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l’auditeur prend en compte le contrôle interne de l’entité relatif à l’établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d’audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 4 (Etats financiers donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l’auditeur prend en compte le contrôle interne de l’entité relatif à l’établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d’audit appropriées en la circonstance ».

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l’incidence éventuelle du point décrit dans le paragraphe « Motif de l’opinion avec réserve », les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l’exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d’Information Financière.

Autres points

Les états financiers de la société ABC pour l’exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé dans son rapport en date du 31 mars 20X1 une opinion non modifiée sur ces états.

Rapport sur d’autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l’auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l’auditeur.]

[Signature de l’auditeur]

[Date du rapport de l’auditeur]

[Adresse de l’auditeur]

<u>Exemple 2</u> :

Les situations décrites au paragraphe A8(b) englobent les aspects suivants :

- **L'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks au début de la période en cours et n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture.**
- **L'incidence éventuelle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture est considérée significative mais n'a pas d'effet diffus sur la performance financière de l'entité et les flux de trésorerie[7].**
- **La situation financière à la fin de l'exercice est présentée sincèrement.**
- **Une opinion avec réserve portant sur la performance financière et les flux de trésorerie et une opinion sans réserve sur la situation financière est considérée appropriée en la circonstance.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[8]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[9] relative aux états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[10], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

---

7 Si l'incidence éventuelle, sur la base du jugement de l'auditeur, est considérée significative et diffuse au regard de la performance financière de l'entité et de ses flux de trésorerie, l'auditeur formulerait une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

8 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » n'est pas utile.

9 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

10 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[11] des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[12]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder une opinion sans réserve sur la situation financière et une opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie.

Motif de l'opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie

Nous avons été nommés auditeurs de la société le 30 juin 20X1 et, de ce fait, nous n'avons pas pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier, par des procédures alternatives, les quantités en stock existant au 31 décembre 20X0. En raison du fait que les stocks à l'ouverture entrent dans la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient été nécessaires pour corriger le résultat de l'exercice reflété dans l'état du résultat global ainsi que les flux nets de trésorerie provenant des opérations apparaissant dans l'état des flux de trésorerie.

Opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », l'état du résultat global et l'état des flux de trésorerie présentent

[11] Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 10 (Etats financiers donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

[12] Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 10 (Etats financiers donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou *donnent une image fidèle de*) la performance financière de la société ABC au 31 décembre 20X1 et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Opinion sur la situation financière

A notre avis, l'état de situation financière présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs (ou *donne une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Autres points

Les états financiers de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé dans son rapport en date du 31 mars 20X1 une opinion non modifiée sur ces états.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 520

PROCEDURES ANALYTIQUES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 520, « Procédures analytiques » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing,* ISA) traite de l'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques en tant que contrôles de substance (« procédures analytiques de substance »). Cette norme traite également de l'obligation pour l'auditeur de réaliser des procédures analytiques de corroboration appliquées à une date proche de la fin des travaux d'audit pour aider à fonder une conclusion générale sur les états financiers. La norme ISA 315[1] traite de l'utilisation des procédures analytiques comme procédures d'évaluation des risques. ISA 330 comprend les diligences requises et les modalités d'application concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à réaliser en réponse aux risques évalués ; ces procédures d'audit peuvent inclure des procédures analytiques de substance[2].

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

   (a) recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance ; et

   (b) concevoir et réaliser des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour aider l'auditeur à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité.

Définition

4. Pour les besoins des Normes ISA, le terme « procédures analytiques » s'entend des évaluations d'informations financières faites à partir d'une analyse des corrélations plausibles entre des données financières et non financières. Ces procédures englobent également toute investigation jugée nécessaire des fluctuations ou des corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. (Voir par. A1–A3)

Diligences requises

Procédures analytiques de substance

5. Lors de la définition et de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, en tant que procédures analytiques conformément à la Norme ISA 330[3], réalisées

[1] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 6(b).

[2] Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », paragraphes 6 et 18.

[3] Norme ISA 330, paragraphe 18.

isolément ou combinées avec des vérifications de détail, l'auditeur doit : (Voir par. A4–A5)

(a) établir la pertinence du recours à des procédures analytiques de substance spécifiques pour des assertions déterminées, en tenant compte des risques évalués d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des vérifications de détail se rapportant à ces mêmes assertions ; (Voir par. A6–A11)

(b) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes par rapport à des montants enregistrés ou à des ratios, en tenant compte de leur source, de leur degré de comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation ; (Voir par. A12–A14)

(c) déterminer des montants ou des ratios attendus et apprécier si ceux-ci ont un niveau de précision suffisant pour permettre d'identifier une anomalie qui, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies, peut conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives ; et (Voir par. A15)

(d) fixer le montant considéré comme acceptable de tout écart entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, au-delà duquel il lui faudra entreprendre les investigations complémentaires requises par le paragraphe 7. (Voir par. A16)

Procédures analytiques comme moyen de fonder une conclusion générale

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité. (Voir par. A17–A19)

Analyse des résultats des procédures analytiques

7. Si les procédures analytiques réalisées conformément à la présente Norme ISA font apparaître des variations ou des corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de manière significative des valeurs attendues, l'auditeur doit procéder à des investigations sur la cause de ces écarts :

(a) en demandant des informations à la direction et en recueillant des éléments probants appropriés pour corroborer les réponses obtenues ; et

(b) en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit jugées nécessaires au regard des circonstances. (Voir par. A20–A21)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Définition des procédures analytiques (Voir par. 4)

A1. Les procédures analytiques comportent l'examen de la comparaison des informations financières de l'entité avec, par exemple :

- les informations comparables des périodes antérieures ;
- les résultats anticipés de l'entité, tels que les budgets ou les prévisions, ou les attentes de l'auditeur, telles qu'une estimation de la dépréciation ;
- des données similaires du secteur d'activité, telles qu'une comparaison du ratio des ventes de l'entité par rapport aux comptes de créances avec les ratios moyens du secteur d'activité ou avec ceux d'entités de taille comparable dans le même secteur d'activité.

A2. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des corrélations existant, par exemple :

- au sein des éléments des données financières dont on peut s'attendre à ce qu'ils confirment un modèle prévisible basé sur l'expérience de l'entité, par exemple des pourcentages de marge brute ;
- entre des données financières et des données non financières pertinentes, telles que les coûts salariaux par rapport au nombre de salariés.

A3. Diverses méthodes peuvent être utilisées pour réaliser des procédures analytiques. Ces méthodes varient de simples comparaisons à des analyses complexes utilisant des techniques statistiques élaborées. Les procédures analytiques peuvent être appliquées à des états financiers consolidés, à des composants et à des éléments isolés d'information.

Procédures analytiques de substance (Voir par. 5)

A4. Les contrôles de substance mis en œuvre par l'auditeur au niveau des assertions peuvent être des vérifications de détail, des procédures analytiques de substance ou une combinaison des deux. La décision sur les procédures d'audit à réaliser, y compris celle de réaliser ou pas des procédures analytiques de substance, relève du jugement de l'auditeur quant à l'efficacité et l'efficience attendues des procédures d'audit possibles pour réduire le risque d'audit au niveau de l'assertion à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

A5. L'auditeur peut s'enquérir auprès de la direction quant à la disponibilité et à la fiabilité de l'information nécessaire pour appliquer des procédures analytiques de substance, et aux résultats de toutes procédures analytiques éventuellement réalisées par l'entité. Il peut être efficace d'utiliser des données analytiques préparées par la direction, sous réserve que l'auditeur soit satisfait que ces données ont été correctement établies.

Caractère adapté de procédures analytiques particulières pour des assertions déterminées (Voir par. 5(a))

A6. Les procédures analytiques de substance sont généralement plus adaptées à des volumes importants de transactions qui tendent à être prévisibles dans le temps. La

réalisation de procédures analytiques planifiées est fondée sur l'attente que des corrélations existent entre les données et se perpétuent dans le temps en l'absence de conditions connues démontrant le contraire. Toutefois, le caractère adapté d'une procédure analytique particulière dépendra de l'appréciation par l'auditeur de son efficacité à détecter une anomalie qui, prise isolément ou en cumulé avec d'autres, pourrait conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives.

A7. Dans certains cas, même un modèle de prévisions peu sophistiqué peut être efficace en tant que procédure analytique. Par exemple, lorsqu'une entité a un nombre connu de salariés rémunérés à des taux fixes tout au long de la période, il peut être possible pour l'auditeur d'utiliser cette information pour estimer le total des coûts salariaux de la période avec un degré élevé d'exactitude, fournissant ainsi un élément probant sur un élément significatif des états financiers et réduisant par là-même le besoin de réaliser des vérifications de détail sur les salaires. L'utilisation de ratios commerciaux largement répandus (tels que les marges pour différents types d'entités de vente au détail) peut souvent être retenue de manière efficace comme procédure analytique de substance pour fournir des éléments justifiant du caractère raisonnable des montants enregistrés.

A8. Différents types de procédures analytiques fournissent différents niveaux d'assurance. Les procédures analytiques impliquant, par exemple, la prévision du revenu locatif d'un immeuble divisé par appartements, calculée à partir des loyers de location, du nombre d'appartements et du taux d'occupation, peuvent fournir un élément suffisamment persuasif et peuvent éliminer la nécessité de plus amples contrôles au moyen de vérifications de détail, sous réserve que les éléments du calcul aient été correctement vérifiés. A l'inverse, le calcul et la comparaison de pourcentages de marge brute comme moyen de confirmer un montant de revenu peuvent fournir des éléments moins persuasifs, mais peuvent être utiles pour corroborer d'autres éléments s'ils sont utilisés en association avec d'autres procédures d'audit.

A9. La détermination du caractère adapté de procédures analytiques de substance particulières dépend de la nature de l'assertion et de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives. Par exemple, si les contrôles sur les procédures de commandes clients sont déficients, l'auditeur peut préférer s'appuyer sur des vérifications de détail plutôt que sur des procédures analytiques de substance visant les assertions concernant les créances.

A10. Des procédures analytiques de substance peuvent aussi être considérées adaptées lorsque des vérifications de détail sont effectuées sur la même assertion. Par exemple, lorsqu'il recueille des éléments probants concernant l'assertion d'évaluation des soldes des comptes de créances, l'auditeur peut appliquer des procédures analytiques sur une balance par antériorité de soldes des comptes clients en plus de la réalisation de vérifications de détail sur les encaissements subséquents afin de déterminer le caractère recouvrable des créances.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A11. Les corrélations entre des éléments individuels des états financiers traditionnellement pris en compte dans l'audit d'entités commerciales peuvent ne pas être toujours pertinentes dans l'audit d'entités gouvernementales ou d'autres entités à but non lucratif du secteur public ; par exemple, dans nombre d'entités du secteur public, il peut n'exister qu'une faible corrélation directe entre les revenus et les dépenses. En

outre, dans la mesure où des dépenses d'investissement se rapportant à des actifs peuvent ne pas être activées, il peut n'exister aucun lien entre les dépenses d'investissement relatives, par exemple, aux stocks et aux actifs immobilisés et le montant de ces éléments enregistrés à l'actif des états financiers. De même, des données ou des statistiques du secteur d'activité à des fins de comparaison peuvent ne pas être disponibles dans le secteur public. Cependant, d'autres corrélations peuvent être pertinentes, par exemple les écarts dans le coût de revient au kilomètre de construction de routes ou le nombre de véhicules acquis comparé au nombre de véhicules retirés du parc.

Fiabilité des données (Voir par. 5(b))

A12. La fiabilité des données est influencée par leur source et leur nature et dépend des circonstances de leur obtention. En conséquence, les facteurs suivants sont pertinents pour déterminer si les données sont fiables pour les besoins de la conception de procédures analytiques de substance :

(a) Source des informations disponibles. Par exemple, les informations peuvent être plus fiables lorsqu'elles sont obtenues de sources externes indépendantes de l'entité[4] ;

(b) Comparabilité des informations disponibles. Par exemple, des données générales du secteur d'activité peuvent nécessiter d'être complétées pour les rendre comparables à celles d'une entité qui produit et vend des produits spécialisés ;

(c) Nature et pertinence des informations disponibles. Par exemple, des budgets qui ont été établis à partir de résultats attendus plutôt que sur la base d'objectifs à atteindre ; et

(d) Contrôles sur la préparation des informations destinés à assurer leur exhaustivité, leur exactitude et leur validité. Par exemple, des contrôles sur la préparation, la revue et la mise à jour des budgets.

A13. L'auditeur peut envisager de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, s'ils existent, sur la préparation des informations qu'il utilise pour la réalisation de procédures analytiques de substance en réponse aux risques évalués. Lorsque ces contrôles sont efficaces, l'auditeur aura généralement une plus grande confiance dans la fiabilité des informations et, en conséquence, dans le résultat des procédures analytiques. L'efficacité du fonctionnement des contrôles sur les informations non financières peut souvent être testée en relation avec d'autres tests de procédures. Par exemple, en mettant en place des contrôles sur le processus de traitement des factures de ventes, une entité peut inclure des contrôles sur l'enregistrement des quantités vendues. Dans ces circonstances, l'auditeur peut tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur l'enregistrement des quantités vendues en relation avec les tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur le processus de comptabilisation des factures de ventes. De manière alternative, l'auditeur peut s'interroger pour déterminer si les informations ont été soumises à des procédures d'audit. La Norme ISA 500 définit les diligences requises et fournit des modalités d'application pour définir les

[4] Norme ISA 500, « Eléments probants », paragraphe A31.

procédures d'audit à mettre en œuvre sur les informations à utiliser pour des procédures analytiques de substance[5].

A14. Les questions visées aux paragraphes A12(a)–A12(d) sont applicables que l'auditeur réalise des procédures analytiques de substance sur les états financiers de l'entité de fin de période ou à une date intercalaire et planifie de réaliser des procédures analytiques de substance sur la période restant à courir. La Norme ISA 330 définit les diligences requises et fournit des modalités d'application concernant les procédures analytiques de substance réalisées à une date intercalaire[6].

Evaluation du caractère suffisamment précis des résultats attendus (Voir par. 5(c))

A15. Lorsqu'il apprécie si les résultats attendus peuvent être déterminés avec un niveau de précision suffisant pour permettre d'identifier une anomalie qui, cumulée avec d'autres, peut conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives, l'auditeur prend en compte :

- L'exactitude avec laquelle les résultats attendus de procédures analytiques de substance peuvent être prévus. Par exemple, l'auditeur peut s'attendre à une plus grande cohérence dans la comparaison des marges brutes d'une période sur l'autre que dans la comparaison de dépenses discrétionnaires, tels que les frais de recherche ou de publicité.

- Le degré avec lequel l'information peut être désagrégée. Par exemple, des procédures analytiques de substance peuvent être plus efficaces lorsqu'elles portent sur des informations financières de divisions opérationnelles individuelles ou sur des états financiers de composants d'une entité diversifiée, que lorsqu'elles portent sur les états financiers d'ensemble d'une entité.

- La disponibilité de l'information, tant financière que non financière. Par exemple, l'auditeur peut s'interroger pour savoir si l'information financière, telle que les budgets ou les prévisions, et l'information non financière, telle que le nombre d'unités produites ou vendues, sont disponibles pour définir des procédures analytiques de substance. Lorsque l'information est disponible, l'auditeur peut aussi s'interroger sur la fiabilité de celle-ci, ainsi qu'il est explicité aux paragraphes A12–A13 ci-dessus.

Montant de l'écart acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs attendues (Voir par. 5(d))

A16. La détermination par l'auditeur du montant de l'écart avec les valeurs attendues qui peut être accepté sans procéder à des investigations complémentaires est influencée par le caractère significatif[7] et la compatibilité avec le niveau d'assurance désiré, en tenant compte du fait qu'une anomalie, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres, pourrait conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. La Norme ISA 330 requiert que l'auditeur recueille des éléments

[5] Norme ISA 500, paragraphe 10.

[6] Norme ISA 330, paragraphes 22–23.

[7] Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit », paragraphe A13.

d'autant plus persuasifs que son évaluation des risques est à un niveau élevé[8]. En conséquence, dès lors que le risque évalué augmente, le montant de l'écart considéré comme acceptable sans procéder à des investigations diminue, afin d'atteindre le degré désiré d'éléments probants[9].

Procédures analytiques comme moyen pour fonder une conclusion générale (Voir par. 6)

A17. Les conclusions tirées des résultats des procédures analytiques définies et réalisées selon le paragraphe 6 visent à corroborer les conclusions tirées au cours de l'audit de composants séparés ou d'éléments individuels des états financiers. Cette approche aide l'auditeur à aboutir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

A18. Les résultats de telles procédures analytiques peuvent révéler un risque d'anomalies significatives non détecté précédemment. Dans de telles circonstances, la Norme ISA 315 requiert que l'auditeur révise son évaluation des risques d'anomalies significatives et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées[10].

A19. Les procédures analytiques réalisées conformément au paragraphe 6 peuvent être identiques à celles qui seraient utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques.

Analyse des résultats des procédures analytiques (Voir par. 7)

A20. Des éléments probants corroborant les réponses de la direction peuvent être recueillis en évaluant ces réponses au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, et à partir d'autres éléments probants recueillis au cours de l'audit.

A21. Il peut s'avérer nécessaire de réaliser d'autres procédures d'audit lorsque, par exemple, la direction n'est pas en mesure de fournir une explication, ou que l'explication fournie et les éléments probants recueillis corroborant ses réponses, ne sont pas considérés adéquats.

---

8 Norme ISA 330, paragraphe 7(b).

9 Norme ISA 330, paragraphe A19.

10 Norme ISA 315, paragraphe 31.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 530

SONDAGES EN AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes
ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 530, « Sondages en Audit », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) s'applique lorsque l'auditeur a décidé d'utiliser les sondages en audit pour la réalisation des procédures d'audit. Elle traite de l'utilisation de la méthode des sondages statistiques et non statistiques pour la définition et la sélection d'un échantillon, de la mise en œuvre des tests de procédures et des vérifications de détail, et de l'évaluation des résultats du sondage.

2. Cette Norme ISA complète la Norme ISA 500[1], qui traite des obligations de l'auditeur dans le cadre de la définition et de la réalisation de procédures d'audit destinées à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue d'être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La Norme ISA 500 fournit des modalités d'application sur les moyens, dont les sondages en audit font partie, à disposition de l'auditeur pour sélectionner les éléments à tester.

Date d'entrée en vigueur

3. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur qui a recours aux sondages en audit est de disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Sondages en audit (ou « sondages ») – Mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100% des éléments d'une population pertinente pour l'audit, de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées, en vue de fournir à l'auditeur une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dans son ensemble ;

   (b) Population – Ensemble des données à partir desquelles un échantillon est sélectionné et sur lesquelles l'auditeur souhaite tirer des conclusions ;

   (c) Risque d'échantillonnage – Risque que la conclusion de l'auditeur basée sur un échantillon puisse être différente de celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble de la population avait été soumis à la même procédure d'audit. Le risque d'échantillonnage peut entraîner deux types de conclusions erronées :

      (i) dans le cas d'un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont plus efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'une vérification de détail, la conclusion qu'il n'existe pas d'anomalies significatives, alors

---

[1] Norme ISA 500, « Eléments probants ».

qu'il en existe en réalité. L'auditeur se soucie particulièrement de ce type de conclusion erronée dès lors qu'elle a une incidence sur l'efficacité de l'audit et qu'elle est davantage susceptible de conduire à une opinion d'audit inappropriée ;

(ii) dans le cas d'un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont moins efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'une vérification de détail, la conclusion qu'il existe une anomalie significative alors qu'il n'en existe pas en réalité. Ce type de conclusion erronée a une incidence sur l'efficience de l'audit, car elle conduit généralement à des travaux supplémentaires pour confirmer que les conclusions initiales étaient erronées.

(d) Risque non lié à l'échantillonnage – Risque que l'auditeur parvienne à une conclusion erronée pour des raisons autres que celles liées au risque d'échantillonnage ; (Voir par. A1)

(e) Erreur ponctuelle – Anomalie ou déviation manifestement non représentative d'anomalies ou de déviations affectant une population ;

(f) Unités d'échantillonnage – Eléments individuels constituant une population ; (Voir par. A2)

(g) Sondage statistique – Méthode de sélection d'échantillons possédant les caractéristiques suivantes :

(i) sélection aléatoire des éléments formant l'échantillon ;

(ii) utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats du sondage, y compris la mesure du risque d'échantillonnage.

Une méthode de sondage qui ne réunit pas les caractéristiques (i) et (ii) est considérée comme une méthode de sondage non statistique.

(h) Stratification – Processus consistant à diviser une population en sous-populations, chacune d'elles regroupant des unités d'échantillonnage ayant des attributs similaires (souvent en termes de valeur monétaire).

(i) Anomalie tolérable – Montant en valeur monétaire fixé par l'auditeur par rapport auquel il cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que l'ensemble des anomalies affectant réellement la population n'excède pas le montant fixé. (Voir par. A3)

(j) Taux de déviation acceptable – Taux de déviation, défini par l'auditeur, quant au respect de procédures de contrôle interne, par rapport auquel il cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que le taux réel de déviation global affectant la population n'excèdera pas le taux qu'il a défini.

Diligences requises

Définition et taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

6. Lors de la définition de l'échantillon, l'auditeur doit tenir compte des objectifs de la procédure d'audit et des attributs de la population dont sera extrait l'échantillon. (Voir par. A4–A9)

7. L'auditeur doit définir un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. (Voir par. A10–A11)

8. L'auditeur doit sélectionner les éléments pour le sondage de manière telle que tous les éléments d'une population aient une chance d'être sélectionnés. (Voir par. A12–A13)

Mise en œuvre des procédures d'audit

9. L'auditeur doit soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif recherché.

10. Lorsqu'un élément sélectionné ne permet pas l'application de la procédure d'audit, l'auditeur doit réaliser celle-ci sur un élément de remplacement. (Voir par. A14)

11. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de réaliser les procédures d'audit prévues sur un élément sélectionné, ou des procédures alternatives adaptées, il doit traiter l'élément en question en tant que déviation par rapport au contrôle prescrit dans le cas de tests de procédures, ou en tant qu'anomalie dans le cas de vérifications de détail. (Voir par. A15–A16)

Nature et cause des déviations et des anomalies

12. L'auditeur doit procéder à une investigation de la nature et de la cause des déviations et des anomalies relevées, et évaluer leur incidence possible sur l'objectif recherché par la procédure d'audit et sur les autres domaines de l'audit. (Voir par. A17)

13. Dans des situations extrêmement rares où l'auditeur considère qu'une anomalie ou une déviation relevée par un sondage constitue une erreur ponctuelle, il doit obtenir un niveau élevé de certitude que cette anomalie ou cette déviation n'est pas représentative de la population. Il doit acquérir ce niveau de certitude en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant que l'anomalie ou la déviation n'affecte pas le reste de la population.

Extrapolation des anomalies

14. Dans le cas des vérifications de détail, l'auditeur doit extrapoler les anomalies relevées dans l'échantillon à l'ensemble de la population. (Voir par. A18–A20)

Evaluation des résultats des sondages

15. L'auditeur doit évaluer :

    (a) les résultats du sondage ; et (Voir par. A21–A22)

(b) si l’utilisation des sondages a fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur l’ensemble de la population ayant fait l’objet du test. (Voir par. A23)

***

Modalités d’application et autres informations explicatives

Définitions

Risque non lié à l’échantillonnage (Voir par. 5(d))

A1. Parmi les exemples de risque non lié à l’échantillonnage, on peut citer l’utilisation de procédures d’audit inappropriées, ou la mauvaise interprétation des éléments probants ainsi que le défaut d’identification d’une anomalie ou d’une déviation.

Unité d’échantillonnage (Voir par. 5(f))

A2. Les unités d’échantillonnage peuvent être des éléments physiques (par exemple les chèques inscrits sur des bordereaux de remise, des écritures en crédit sur des relevés de banque, des factures de ventes ou des soldes débiteurs), ou des éléments en valeur.

Anomalie tolérable (Voir par. 5(i))

A3. Lors de la définition d’un sondage, l’auditeur détermine l’anomalie tolérable permettant de répondre au risque que le cumul des anomalies individuellement peu importantes puisse conduire à une anomalie significative dans les états financiers et de laisser une marge pour des anomalies éventuelles non détectées. L’anomalie tolérable résulte de l’application du seuil de planification fixé pour la réalisation de travaux, tel que défini dans la Norme ISA 320[2], à une procédure de sondage spécifique. L’anomalie tolérable peut être de même montant ou d’un montant plus faible que le seuil de planification.

Définition et taille de l’échantillon et sélection des éléments à tester

Choix de la méthode d’échantillonnage (Voir par. 6)

A4. Les sondages permettent à l’auditeur de recueillir et d’évaluer des éléments probants quant à certains des attributs des éléments sélectionnés afin de fonder, ou de l’aider à fonder, une conclusion relative à la population dont l’échantillon a été extrait. Les sondages peuvent être mis en œuvre en utilisant une approche non statistique ou une approche statistique.

A5. Pour concevoir un sondage, l’auditeur prend en considération l’objectif spécifique qu’il souhaite atteindre ainsi que la combinaison de procédures d’audit qui est la mieux à même d’atteindre cet objectif. La prise en compte par l’auditeur de la nature des éléments probants recherchés ainsi que de déviations ou anomalies possibles, ou d’autres caractéristiques propres à ces éléments probants, l’assistera dans la définition

---

2 Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d’un audit », paragraphe 9.

de ce qui constitue une déviation ou une anomalie et dans le choix de la population à retenir pour le sondage. Pour satisfaire les diligences requises par le paragraphe 10 de la Norme ISA 500, lors de la réalisation d'un sondage pour les besoins de l'audit, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit afin de vérifier que la population sur laquelle porte le sondage est complète.

A6. La prise en compte par l'auditeur de l'objectif de la procédure d'audit, ainsi qu'il est requis par le paragraphe 6, implique une compréhension claire de ce qu'est une déviation ou une anomalie, de telle sorte que toutes les conditions qui sont pertinentes pour les besoins de la procédure d'audit, et seulement celles-ci, soient incluses dans l'évaluation des déviations ou dans l'extrapolation des anomalies. Par exemple, lors d'une vérification de détail portant sur l'existence de créances clients, telle qu'une confirmation externe, les règlements effectués par un client avant la date de confirmation mais reçus dans un court délai après cette date par l'entité ne sont pas considérés comme une anomalie. De même, une erreur d'affectation entre deux comptes clients n'affecte pas le total des créances clients dans leur ensemble. En conséquence, il peut ne pas être approprié de considérer ceci comme une anomalie dans l'évaluation des résultats du sondage portant sur cette procédure d'audit spécifique, même si ceci peut avoir une incidence importante sur d'autres domaines de l'audit, telle que l'évaluation du risque de fraudes ou du caractère adéquat de la provision pour créances douteuses.

A7. En considérant les attributs d'une population, en vue de tests de procédures, l'auditeur procède à une évaluation du taux de déviation attendu sur la base de sa connaissance des contrôles pertinents, ou d'un examen d'un petit nombre d'éléments extraits de la population. Cette évaluation est faite dans le but de définir un sondage et de déterminer la taille de l'échantillon. Par exemple, si le taux de déviation attendu est élevé et non acceptable, l'auditeur décidera généralement de ne pas effectuer de tests de procédures. De façon similaire, pour les vérifications de détail, il procèdera à une évaluation des anomalies attendues dans la population. Si le nombre attendu d'anomalies est élevé, une vérification exhaustive (100 %), ou la sélection d'un large échantillon, peut être appropriée lors de la réalisation des vérifications de détail.

A8. Lors de l'examen des attributs de la population dont l'échantillon sera extrait, l'auditeur peut déterminer qu'une stratification de cette population ou qu'une sélection d'unités monétaires pondérées sont appropriées. L'Annexe 1 fournit des précisions sur la stratification ou sur la sélection d'unités monétaires pondérées.

A9. La décision visant à l'utilisation d'une approche statistique ou non statistique relève du jugement professionnel de l'auditeur ; toutefois, la taille d'un échantillon n'est pas un critère valable pour décider entre une approche statistique ou non statistique.

Taille de l'échantillon (Voir par. 7)

A10. Le niveau du risque d'échantillonnage que l'auditeur est disposé à accepter affecte la taille requise de l'échantillon à sélectionner. Plus le risque que l'auditeur est disposé à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon à sélectionner sera large.

A11. La taille d'un échantillon peut être déterminée en utilisant une formule s'appuyant sur des critères statistiques ou sur la base du jugement professionnel de l'auditeur. Les Annexes 2 et 3 donnent des indications sur les effets que divers facteurs ont généralement sur la détermination de la taille d'un échantillon. Lorsque les

circonstances sont similaires, l'effet de facteurs tels que ceux décrits dans les Annexes 2 et 3 sur la taille d'un échantillon sera similaire, que l'on choisisse une approche statistique ou non statistique.

Sélection des éléments à tester (Voir par. 8)

A12. Dans une approche statistique, les éléments retenus pour le sondage sont sélectionnés de manière à ce que chacune des unités d'échantillonnage ait une chance préalablement connue d'être sélectionnée. Dans une approche non statistique, la sélection des éléments pour le sondage relève du jugement de l'auditeur. Dès lors que le but d'un sondage est de fournir à l'auditeur une base raisonnable pour fonder des conclusions sur l'ensemble de la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné, il est important que celui-ci sélectionne un échantillon représentatif, ce qui écarte tout *a priori*, en choisissant dans l'échantillon des éléments présentant des attributs typiques de la population considérée.

A13. Les principales méthodes de sélection d'échantillons sont la sélection sur la base de nombres aléatoires, la sélection systématique et la sélection au hasard. Chacune de ces méthodes est décrite en Annexe 4.

Mise en œuvre des procédures d'audit (Voir par. 10–11)

A14. Un exemple de cas où il est nécessaire de réaliser une procédure sur un élément de remplacement est celui d'un chèque annulé qui avait été sélectionné pour la vérification de l'existence d'une autorisation de paiement. Si l'auditeur est satisfait du fait que le chèque a été annulé à juste titre, de telle sorte qu'il ne constitue pas une déviation, un autre chèque sélectionné en lieu en place du premier est examiné.

A15. Un exemple de situation où l'auditeur est incapable d'appliquer à un élément sélectionné les procédures d'audit prévues serait le cas où la documentation relative à cet élément a été perdue.

A16. Un exemple de procédure alternative appropriée lorsqu'aucune réponse n'a été reçue à une demande de confirmation positive, pourrait être l'examen des encaissements subséquents et des éléments prouvant leur provenance, ainsi que des créances qu'ils sont supposés régler.

Nature et cause des déviations et des anomalies (Voir par. 12)

A17. Lors de l'analyse des déviations et des anomalies relevées, l'auditeur peut constater que nombre de ces déviations ou anomalies ont des caractéristiques communes, par exemple un type de transaction, une localisation, une ligne de produits ou une période de temps. Dans des telles situations, l'auditeur peut décider d'identifier tous les éléments dans la population qui ont les mêmes caractéristiques et d'étendre les procédures d'audit à ces éléments. En outre de telles déviations ou anomalies peuvent être volontaires et indiquer l'existence possible de fraudes.

Extrapolation des anomalies (Voir par. 14)

A18. L'auditeur est tenu d'extrapoler les anomalies sur l'ensemble de la population pour obtenir une vision d'ensemble de l'ampleur de l'anomalie, mais cette extrapolation peut ne pas être suffisante pour déterminer le montant de l'ajustement à enregistrer.

A19. Lorsqu'il est établi qu'une anomalie est une erreur ponctuelle, cette anomalie peut être exclue des anomalies à extrapoler sur l'ensemble de la population. Toutefois, l'incidence d'une telle anomalie, si elle n'est pas corrigée, nécessitera d'être prise en compte en complément des anomalies non ponctuelles extrapolées.

A20. Pour les tests de procédures, aucune extrapolation spécifique des déviations n'est nécessaire car le taux de déviation du sondage est également le taux de déviation projeté à l'ensemble de la population. La Norme ISA 330[3] fournit des modalités d'application lorsque des déviations portant sur les contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sont constatées.

Evaluation des résultats des sondages (Voir par. 15)

A21. Pour des tests de procédures, un taux de déviation élevé inattendu peut conduire à accroître le risque évalué d'anomalies significatives, à moins que des éléments probants supplémentaires étayant l'évaluation initiale ne soient recueillis. Pour des vérifications de détail, un nombre élevé inattendu d'anomalies dans un sondage peut conduire l'auditeur à considérer qu'un flux d'opérations ou qu'un solde de compte comporte une anomalie significative en l'absence d'éléments probants complémentaires indiquant le contraire.

A22. Dans le cas de vérifications de détail, les anomalies extrapolées y compris l'anomalie ponctuelle, s'il en existe une, constituent la meilleure estimation de l'auditeur des anomalies contenues dans la population. Lorsque les anomalies extrapolées, plus, le cas échéant, l'erreur ponctuelle excèdent les anomalies acceptables, le sondage ne fournit pas une base raisonnable pour fonder des conclusions sur la population ainsi vérifiée. Plus les anomalies extrapolées, y compris l'erreur ponctuelle, sont proches de l'anomalie tolérable, plus la possibilité est grande que les anomalies réelles comprises dans la population excèdent l'anomalie tolérable. De même, si l'anomalie extrapolée est plus importante que celle attendue par l'auditeur et utilisée pour déterminer la taille de l'échantillon, l'auditeur peut conclure qu'il existe un risque d'échantillonnage non acceptable que les anomalies réelles comprises dans la population excèdent l'anomalie tolérable. La prise en compte des résultats des autres procédures d'audit l'aide à évaluer le risque que des anomalies réelles dans la population excèdent l'anomalie tolérable, et ce risque peut être réduit si des éléments probants supplémentaires sont recueillis.

A23. Lorsque l'auditeur conclut que le sondage n'a pas fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur la population testée, il peut :

- demander à la direction de procéder à des investigations sur les anomalies qui ont été décelées et sur la possibilité d'anomalies complémentaires et de procéder aux ajustements nécessaires ; ou
- adapter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont à mettre en œuvre pour atteindre l'assurance recherchée. Par exemple, dans le cas de tests de procédures, l'auditeur pourrait élargir la taille de l'échantillon, ou tester un contrôle alternatif ou encore modifier les contrôles de substance concernés.

[3] Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », paragraphe 17.

Annexe 1

(Voir par. A8)

Stratification et sélection d'unités monétaires pondérées

En examinant les attributs de la population à partir de laquelle l'échantillon sera extrait, l'auditeur peut conclure qu'une stratification ou une sélection d'unités monétaires pondérées est appropriée. Cette Annexe fournit à l'auditeur des indications sur l'application des techniques de stratification et de sélection d'unités monétaires pondérées.

Stratification

1. L'efficience de l'audit peut être améliorée si l'auditeur stratifie une population en la divisant en sous-populations distinctes qui ont un attribut identifiable. L'objectif de la stratification est de réduire la sensibilité des éléments à l'intérieur de chaque strate et, en conséquence, de permettre de réduire la taille de l'échantillon sans accroître le risque d'échantillonnage.

2. Lors de la réalisation de vérifications de détail, la population est souvent stratifiée en unités monétaires. Ceci permet d'axer plus largement les contrôles sur les éléments de valeur importante, dès lors que ces éléments peuvent contenir un plus fort potentiel d'anomalies en termes de surévaluation. De la même façon, une population peut être stratifiée selon un attribut particulier indiquant un risque plus élevé d'anomalie. Par exemple, lors du contrôle de la provision pour créances douteuses dans le cadre de l'évaluation des comptes à recevoir, les soldes de comptes peuvent être stratifiés par date d'ancienneté.

3. Les résultats des procédures d'audit réalisées sur un échantillon d'éléments d'une même strate ne peuvent être extrapolés qu'aux éléments composant cette strate. Pour tirer une conclusion sur l'ensemble de la population, l'auditeur aura à prendre en considération le risque d'anomalies significatives en relation avec toute autre strate composant l'ensemble de la population. Par exemple, 20 % des éléments d'une population peuvent représenter en valeur 90 % d'un solde d'un compte. L'auditeur peut décider d'examiner un échantillon de ces éléments. Il évalue alors les résultats de cet échantillon et tire une conclusion sur les 90 % en valeur, séparément des 10 % restant (éléments sur lesquels un sondage complémentaire sera réalisé ou un autre moyen de recueillir des éléments probants sera utilisé, à moins que ces éléments puissent être considérés comme non significatifs).

4. Lorsqu'un flux d'opérations ou un solde de compte a été divisé en sous-populations, l'anomalie est extrapolée à chacune des strates prises séparément. Les anomalies extrapolées pour chacune des strates sont alors cumulées pour déterminer l'incidence possible des anomalies sur l'ensemble du flux d'opérations ou du solde de compte.

Sélection d'unités monétaires pondérées

5. Lors de la réalisation de vérifications de détail, il peut être efficient d'identifier l'unité d'échantillonnage comme unité monétaire individuelle composant la population. Après avoir sélectionné des unités monétaires spécifiques extraites à l'intérieur de la population, par exemple le solde des créances, l'auditeur peut alors en examiner les éléments particuliers, par exemple les soldes individuels qui comprennent ces unités monétaires. L'un des avantages de cette approche pour définir l'unité

d'échantillonnage est d'axer les contrôles sur les éléments de forte valeur dès lors qu'ils ont une plus grande chance d'être sélectionnés, ceci pouvant conduire à des tailles d'échantillons plus petites. Cette approche peut être utilisée en association avec la méthode de sélection systématique (décrite en Annexe 4) et est plus efficiente lors de la sélection d'éléments selon la méthode de sélection au hasard.

Annexe 2

(Voir par. A11)

Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des tests de procédures

Lors de la définition de la taille d'un échantillon pour les besoins des tests de procédures, l'auditeur peut prendre en considération les facteurs énumérés ci-après. Ces facteurs, qui sont à prendre en compte ensemble, reposent sur l'hypothèse que l'auditeur ne modifie pas la nature ou le calendrier des tests de procédures ni ne modifie par ailleurs l'approche des contrôles de substance réalisés en réponse aux risques évalués.

FACTEUR	INCIDENCE SUR LA TAILLE DE L'ECHANTILLON	
1. Augmentation de l'étendue sur la base de laquelle l'évaluation du risque par l'auditeur prend en compte les contrôles pertinents.	Augmentation	Plus l'assurance que l'auditeur entend obtenir de l'efficacité du fonctionnement des contrôles est élevée, plus faible sera l'évaluation qu'il fera du risque d'anomalies significatives, et plus large sera l'échantillon à sélectionner. Lorsque l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur un fonctionnement efficace attendu des contrôles, celui-ci est tenu d'effectuer des tests de procédures. Toutes choses égales par ailleurs, plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans son évaluation des risques, plus étendus seront les tests de procédures à réaliser (et, en conséquence, la taille de l'échantillon en sera augmentée).
2. Augmentation du taux de déviation acceptable.	Diminution	Plus le taux de déviation acceptable est faible, plus la taille de l'échantillon sera large.
3. Augmentation du taux de déviation attendu dans la population à soumettre aux tests.	Augmentation	Plus le taux de déviation attendu est élevé, plus la taille de l'échantillon nécessite d'être large, de telle sorte que l'auditeur soit en mesure de procéder à une estimation raisonnable du taux réel de déviation. Les facteurs pertinents à prendre en compte par l'auditeur pour déterminer le taux de déviation attendu incluent sa connaissance de l'activité (en particulier des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre afin d'acquérir la connaissance du contrôle interne), des changements dans le personnel ou dans le contrôle interne, des résultats des

		procédures d'audit réalisées dans les périodes précédentes et des résultats des autres procédures d'audit. Des taux de déviation élevés attendus dans les contrôles ne justifient généralement qu'une faible, voire aucune, diminution du risque évalué d'anomalies significatives.
4. Augmentation du niveau d'assurance désiré par l'auditeur que le taux de déviation acceptable soit supérieur au taux réel de déviation dans la population.	Augmentation	Plus le niveau d'assurance désiré par l'auditeur que les résultats du sondage reflètent effectivement l'incidence réelle de la déviation dans la population est élevé, plus la taille de l'échantillon sera grande.
5. Augmentation du nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Incidence négligeable	Pour des populations importantes, la taille réelle de la population a peu, voire aucune, incidence sur la taille de l'échantillon. Pour des petites populations cependant, les sondages peuvent ne pas être aussi efficients que d'autres moyens pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Annexe 3

(Voir par. A11)

Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des vérifications de détail

Lors de la définition de la taille d'un échantillon pour les besoins des vérifications de détail, l'auditeur peut prendre en considération les facteurs énumérés ci-après. Ces facteurs, qui sont à prendre en compte ensemble, reposent sur l'hypothèse que l'auditeur ne modifie pas l'approche des tests de procédures ni ne modifie par ailleurs la nature ou le calendrier des contrôles de substance réalisés en réponse aux risques évalués.

FACTEUR	INCIDENCE SUR LA TAILLE DE L'ECHANTILLON	
1. Augmentation du risque d'anomalies significatives selon l'évaluation de l'auditeur	Augmentation	Plus l'évaluation de l'auditeur du risque d'anomalies significatives est élevée, plus la taille de l'échantillon sera grande. L'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives est affectée par le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne. Par exemple, si l'auditeur ne réalise pas de tests de procédures, son évaluation du risque portant sur le fonctionnement efficace du contrôle interne visant une assertion particulière ne peut pas être abaissée. En conséquence, afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, l'auditeur fixera le risque de non-détection à un niveau bas et s'appuiera davantage sur des contrôles de substance. Plus les éléments probants recueillis à partir des vérifications de détail sont nombreux (ce qui conduit à un plus faible niveau du risque de non-détection), plus grand sera l'échantillon à sélectionner.
2. Accroissement du recours à d'autres contrôles de substance visant la même assertion	Diminution	Plus l'auditeur s'appuie sur d'autres contrôles de substance (vérifications de détail ou procédures analytiques de substance) pour réduire le risque de non-détection à un niveau acceptable concernant une population particulière, moins le niveau d'assurance que requiert l'auditeur sera élevé et, en conséquence, plus petite pourra être la

		taille de l'échantillon.
3. Augmentation du niveau d'assurance désiré par l'auditeur que l'anomalie tolérable soit supérieure à l'anomalie réelle dans la population.	Augmentation	Plus le niveau d'assurance requis par l'auditeur que les résultats du sondage reflètent effectivement l'incidence réelle de l'anomalie dans la population est élevé, plus la taille de l'échantillon sera grande.
4. Augmentation de l'anomalie tolérable	Diminution	Plus l'anomalie tolérable est faible, plus la taille de l'échantillon sera grande.
5. Augmentation du nombre d'anomalies que l'auditeur s'attend à trouver dans la population	Augmentation	Plus le nombre d'anomalies que l'auditeur s'attend à trouver dans la population est importante, plus la taille de l'échantillon sera grande afin de procéder à une estimation raisonnable du nombre réel d'anomalies dans la population. Les facteurs pertinents que l'auditeur prend en compte pour évaluer le nombre d'anomalies attendu incluent le degré de subjectivité introduite dans la détermination de la valeur des éléments, les résultats des procédures d'évaluation des risques, les résultats des tests de procédures, les résultats des procédures d'audit réalisées au cours des périodes précédentes, et les résultats des autres contrôles de substance.
6. Stratification de la population lorsque ceci est approprié	Diminution	Lorsqu'il existe un large éventail (variabilité) dans la valeur monétaire des éléments compris dans une population, il peut être utile de stratifier cette dernière. Lorsqu'une population peut être divisée en strates homogènes de façon appropriée, le cumul de la taille des échantillons de chacune des strates sera généralement moins élevé que la taille de l'échantillon qui aurait été requise pour atteindre un niveau donné de risque d'échantillonnage si l'on n'avait sélectionné qu'un seul échantillon à partir de la population toute entière.
7. Nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Incidence négligeable	Pour des populations importantes, la taille réelle de celles-ci n'a que peu, voire aucune, incidence sur la taille de l'échantillon. Ainsi, pour des petites

		populations, les sondages ne sont souvent pas aussi efficients que des procédures alternatives pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Toutefois, lorsque l'on sélectionne des unités d'échantillonnage en valeur, une augmentation de la valeur monétaire de la population accroît la taille de l'échantillon, à moins que ceci ne soit compensé par un accroissement proportionnel du seuil de signification au regard des états financiers pris dans leur ensemble [et, le cas échéant, du seuil ou des seuils de signification pour des flux particuliers de transactions, de soldes de comptes ou d'informations fournies dans les états financiers].)

Annexe 4

(Voir par. A13)

Méthode de sélection d'échantillons

Il existe de nombreuses méthodes de sélection d'échantillons. Les principales sont les suivantes :

(a) Sélection au hasard (appliquée à l'aide de générateurs de nombres aléatoires, par exemple des tables de nombres aléatoires).

(b) Sélection systématique, selon laquelle le nombre d'unités d'échantillonnage de la population est divisé par la taille de l'échantillon afin d'obtenir un intervalle d'échantillonnage, 50 par exemple et, après avoir déterminé un point de départ dans les 50 premières unités, chaque cinquantième unité d'échantillonnage suivante est sélectionnée. Bien que le point de départ puisse être fixé au hasard, la sélection a plus de chances d'être véritablement aléatoire si elle est déterminée à l'aide d'un logiciel informatique de nombres aléatoires ou de tables de nombres aléatoires. Pour une sélection systématique, l'auditeur aura besoin de s'assurer que les unités d'échantillonnage dans la population ne sont pas structurées de telle façon que l'intervalle d'échantillonnage corresponde à une caractéristique spécifique de la population.

(c) L'échantillonnage basé sur des unités monétaires est un type de sélection sur la base d'une valeur pondérée (telle que décrite à l'Annexe 1) dans laquelle la taille de l'échantillon, la sélection et l'évaluation des résultats conduisent à une conclusion portant sur des montants exprimés en valeur monétaire.

(d) Sélection au hasard, selon laquelle l'auditeur sélectionne l'échantillon sans appliquer de technique structurée. Bien qu'aucune technique structurée ne soit appliquée, l'auditeur veillera toutefois à éviter tout *a priori* ou toute prévisibilité dans sa sélection (par exemple en écartant les éléments difficiles à localiser ou en choisissant, ou en éliminant systématiquement, les premiers ou les derniers éléments d'une page) et s'efforcera ainsi de permettre que tous les éléments de la population aient une chance d'être sélectionnés. La sélection au hasard n'est pas adaptée à l'échantillonnage statistique.

(e) La sélection par bloc implique la sélection d'un ou de plusieurs blocs d'éléments contigus dans la population. Ce type de sélection ne peut en général pas être utilisé dans les sondages car la structure de la plupart des populations est telle que l'on peut s'attendre à ce que les éléments d'une séquence aient des attributs similaires à ceux d'une autre, mais par contre différents de ceux d'autres éléments de la population. Bien que dans certaines situations, cette méthode puisse être considérée comme une procédure d'audit appropriée pour examiner un bloc d'éléments, elle sera rarement une technique de sélection d'échantillons appropriée lorsque l'auditeur entend tirer des conclusions valables sur toute une population à partir d'un échantillon.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 540

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur ayant trait aux estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur et les informations fournies les concernant dans le cadre d'un audit d'états financiers. Plus spécifiquement, cette norme développe la façon dont la Norme ISA 315[1] et la Norme ISA 330[2] et d'autres Normes ISA concernées doivent être appliquées aux estimations comptables. Elle comporte les diligences requises et les modalités d'application concernant les anomalies portant sur des estimations comptables individuelles, et fournit des indices de biais possibles introduits par la direction.

Nature des estimations comptables

2. Certains postes des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, mais peuvent seulement être estimés. Pour les besoins de cette Norme ISA, de tels postes sont désignés par le vocable d'estimations comptables. La nature et la fiabilité de l'information dont dispose la direction pour étayer la détermination d'une estimation comptable varient très largement, ce qui par voie de conséquence affecte leur degré d'incertitude. Ce degré d'incertitude affecte en retour les risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables, y compris la possibilité d'introduction de biais non intentionnels ou intentionnels par la direction. (Voir par. A1–A11)

3. L'objectif d'évaluation des estimations comptables peut varier selon le référentiel comptable applicable et le type d'élément financier publié. L'objectif d'évaluation pour certaines estimations comptables est de prévoir l'issue d'une ou de plusieurs transactions, d'événements ou de circonstances qui sont à l'origine du besoin d'une estimation comptable. Pour d'autres estimations comptables, y compris nombre d'estimations comptables en juste valeur, l'objectif d'évaluation est différent puisqu'il s'agit d'exprimer la valeur d'une transaction actuelle ou d'un poste des états financiers, sur la base des conditions observées à la date de l'évaluation, par exemple la valeur de marché estimative pour un type particulier d'actif ou de passif. Par exemple, le référentiel comptable applicable peut demander une évaluation en juste valeur sur la base d'une transaction courante hypothétique présumée entre des parties informées et consentantes (quelquefois désignées comme « intervenants sur le marché » ou un vocable équivalent) dans des conditions normales de marché, plutôt que sur le règlement d'une transaction à une date passée ou future[3].

4. L'existence d'une différence entre le montant réalisé d'une estimation comptable et celui initialement enregistré ou fourni dans les états financiers ne reflète pas nécessairement une anomalie dans ces derniers. Ceci est particulièrement le cas pour les estimations comptables en juste valeur dans la mesure où toute réalisation constatée est nécessairement influencée par des événements ou des circonstances postérieures à la date à laquelle l'évaluation est faite pour les besoins des états financiers.

---

1 Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

2 Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

3 Des définitions différentes de la juste valeur peuvent exister selon les référentiels comptables.

Date d'entrée en vigueur

5. Cette norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

6. L'objectif fixé à l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier que :

   (a) les estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, incluses dans les états financiers, qu'elles soient enregistrées ou fournies à titre d'information, sont raisonnables ; et

   (b) les informations fournies dans les états financiers les concernant sont pertinentes,

   dans le contexte du référentiel comptable applicable.

Définitions

7. Pour le besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

   (a) Estimation comptable – Valeur approchée d'un montant en l'absence d'un moyen précis de le mesurer. Ce terme est utilisé pour un montant évalué en juste valeur lorsqu'il existe une incertitude attachée à l'évaluation, de même que pour d'autres montants qui requièrent une estimation. Lorsque cette Norme ISA vise uniquement des estimations comptables impliquant des évaluations en juste valeur, le terme « estimations comptables en juste valeur » est utilisé.

   (b) Estimation ponctuelle ou fourchette d'estimations de l'auditeur – Montant, ou fourchette de montants, respectivement, déterminé à partir d'éléments probants utilisés pour apprécier l'estimation ponctuelle de la direction.

   (c) Incertitude attachée à l'évaluation – Possibilité qu'une estimation comptable (et l'information fournie la concernant) manque de précision en raison du risque inhérent à son évaluation.

   (d) Biais introduit par la direction – Manque d'impartialité de la direction dans la préparation de l'information.

   (e) Estimation ponctuelle de la direction – Montant retenu par la direction concernant une estimation comptable pour être enregistré dans les états financiers ou être mentionné dans l'annexe de ceux-ci.

   (f) Montant réalisé d'une estimation comptable – Montant réel en valeur qui résulte de la réalisation d'une (de) transaction(s) sous-jacente(s), d'un (d') événement(s) ou d'une (de) condition(s) ayant fait l'objet d'une estimation comptable.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

8. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but d'acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, en application de la Norme ISA 315[4], l'auditeur doit acquérir une connaissance des points suivants afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables : (Voir par. A12)

   (a) les dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux estimations comptables, y compris les informations à fournir les concernant ; (Voir par. A13–A15)

   (b) la façon dont la direction identifie les transactions, ou les événements ou circonstances qui peuvent donner lieu au besoin d'estimations comptables pour être enregistrées ou mentionnées en notes annexes aux états financiers. En acquérant cette connaissance, l'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction des changements intervenus dans les circonstances qui peuvent donner lieu à de nouvelles estimations comptables, ou à réviser les estimations comptables existantes ; (Voir par. A16–A21)

   (c) la façon dont la direction procède aux estimations comptables et une connaissance des données sur la base desquelles elles sont établies, y compris : (Voir par. A22–A23)

      (i) la méthode et le cas échéant le modèle utilisés pour procéder à l'estimation comptable ; (Voir par. A24–A26)

      (ii) les contrôles pertinents ; (Voir par. A27–A28)

      (iii) le recours éventuel de la direction à un expert ; (Voir par. A29–A30)

      (iv) les hypothèses sous-tendant les estimations comptables ; (Voir par. A31–A36)

      (v) s'il y a eu, ou s'il devrait y avoir eu, un changement par rapport à la période précédente dans les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables et, dans l'affirmative, quelles en sont les raisons ; et (Voir par. A37)

      (vi) si la direction a évalué les effets d'une incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation. (Voir par. A38)

9. L'auditeur doit revoir le montant réalisé des estimations comptables comprises dans les états financiers de la période précédente, ou, le cas échéant, leur révision subséquente pour les besoins de la période en cours. La nature et l'étendue de cette revue tient compte de la nature des estimations comptables et de la pertinence de l'information obtenue lors de cette revue pour identifier et évaluer les risques

---

4 Norme ISA 315, paragraphes 5–6 et 11–12.

d'anomalies significatives dans les estimations comptables faites dans les états financiers de la période en cours. Cependant, cette revue n'a pas pour but de remettre en cause les jugements portés au cours des périodes précédentes et qui étaient fondés sur les informations disponibles à cette époque. (Voir par. A39–A44)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

10. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, effectuées en application de la Norme ISA 315[5], l'auditeur doit évaluer le degré d'incertitude attaché à l'évaluation des estimations comptables. (Voir par. A45–A46)

11. L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement professionnel, l'une quelconque des estimations comptables qui a été identifiée comme comportant un degré élevé d'incertitude attachée à son évaluation donne lieu à des risques importants. (Voir par. A47–A51)

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives

12. Sur la base des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit déterminer : (Voir par. A52)

    (a) si la direction a correctement appliqué les dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux estimations comptables ; et (Voir par. A53–A56)

    (b) si les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables sont appropriées et ont été appliquées de manière consistante par rapport à la période précédente, et si les modifications éventuelles dans les estimations comptables ou dans la méthode suivie pour y procéder sont appropriées eu égard aux circonstances. (Voir par. A57–A58)

13. En réponse aux risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit entreprendre de réaliser, tel qu'exigé par la Norme ISA 330[6], une ou plusieurs des procédures suivantes, en prenant en compte la nature de l'estimation comptable : (Voir par. A59–A61)

    (a) déterminer si les événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable ; (Voir par. A62–A67)

    (b) vérifier la façon dont la direction a procédé aux estimations comptables et les données sur lesquelles elles sont basées. Ce faisant l'auditeur doit apprécier si : (Voir par. A68–A70)

        (i) la méthode d'évaluation utilisée est appropriée en la circonstance ; et (Voir par. A71–A76)

        (ii) les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation du référentiel comptable applicable. (Voir par. A77–A83)

---

5 Norme ISA 315, paragraphe 25.

6 Norme ISA 330, paragraphe 5.

(c) tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur la manière dont la direction a procédé aux estimations comptables, conjointement avec des contrôles de substance appropriés ; (Voir par. A84–A86)

(d) déterminer une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations pour apprécier l'estimation ponctuelle de la direction. A cette fin : (Voir par. A87–A91)

(i) lorsque l'auditeur utilise des hypothèses ou des méthodes qui diffèrent de celles de la direction, il doit acquérir une connaissance suffisante des hypothèses et méthodes de la direction pour établir que son estimation ponctuelle ou sa fourchette d'estimations prend en compte les variables concernées et pour évaluer toute différence importante avec l'estimation ponctuelle de la direction ; (Voir par. A92)

(ii) lorsque l'auditeur conclut qu'il est approprié d'utiliser une fourchette d'estimations, il doit réduire celle-ci, sur la base des éléments probants dont il dispose, aux seuls dénouements considérés comme raisonnables. (Voir par. A93–A95)

14. En déterminant les points visés au paragraphe 12 ou en répondant aux risques évalués d'anomalies significatives en application du paragraphe 13, l'auditeur doit s'interroger pour savoir si des compétences ou une connaissance spécialisées concernant un ou plusieurs aspects des estimations comptables sont requises afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A96–A101)

Contrôles de substance complémentaires en réponse aux risques importants

Incertitude attachée à l'évaluation

15. Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, en plus des autres contrôles de substance réalisés pour satisfaire aux obligations de la Norme ISA 330[7], l'auditeur doit évaluer les aspects suivants : (Voir par. A102)

(a) la façon dont la direction a pris en considération des hypothèses alternatives ou des réalisations différentes, ainsi que les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenues, ou la façon dont la direction a pris en compte d'une autre manière l'incertitude attachée à l'évaluation lors de la détermination de l'estimation comptable ; (Voir par. A103–A106)

(b) si les hypothèses importantes retenues par la direction sont raisonnables ; (Voir par. A107–A109)

(c) lorsque ceci touche au caractère raisonnable d'hypothèses importantes retenues par la direction ou au caractère approprié de l'application du référentiel comptable applicable, l'intention de la direction de mener des actions spécifiques et sa capacité à le faire. (Voir par. A110)

16. Si l'auditeur juge que la direction ne s'est pas intéressée de manière adéquate aux effets de l'incertitude attachée à l'évaluation portant sur les estimations comptables qui engendrent des risques importants, il doit, s'il le considère nécessaire, déterminer

[7] Norme ISA 330, paragraphe 18.

une fourchette à l'intérieur de laquelle il évalue le caractère raisonnable de l'estimation comptable. (Voir par. A111–A112)

Critères d'enregistrement et d'évaluation

17. Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le fait de savoir :

   (a) si la décision de la direction de refléter, ou de ne pas refléter, les estimations comptables dans les états financiers ; et (Voir par. A113–A114)

   (b) si les éléments d'évaluation choisis pour les estimations comptables, (Voir par. A115)

   sont conformes aux dispositions du référentiel comptable applicable.

Appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et recherche d'anomalies

18. L'auditeur doit apprécier, sur la base des éléments probants, si les estimations comptables contenues dans les états financiers sont, soit raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable, soit erronées. (Voir par. A116–A119)

Informations fournies concernant les estimations comptables

19. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les informations fournies dans les états financiers concernant les estimations comptables sont conformes aux dispositions du référentiel comptable applicable. (Voir par. A120–A121)

20. Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, l'auditeur doit également apprécier, dans le contexte du référentiel comptable applicable, la pertinence des informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude attachée à leur évaluation. (Voir par. A122–A123)

Indices de biais possibles introduits par la direction

21. L'auditeur doit revoir les jugements et les décisions de la direction pris lors de la détermination des estimations comptables afin d'identifier s'il existe des indices de biais possibles introduits par celle-ci. Des indices de biais possibles introduits par la direction ne constituent pas en soi des anomalies dont l'auditeur peut tirer des conclusions quant au caractère raisonnable d'estimations comptables individuelles. (Voir par. A124–A125)

Déclarations écrites

22. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère que les hypothèses importantes qu'elle a retenues en procédant aux estimations comptables sont raisonnables. (Voir par. A126–A127)

Documentation

23. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit[8] :

   (a) le fondement de ses conclusions sur le caractère raisonnable ou non des estimations comptables qui engendrent des risques importants et des informations fournies les concernant ; et

   (b) le cas échéant, les indices de biais possibles introduits par la direction. (Voir par. A128)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Nature des estimations comptables (Voir par. 2)

A1. En raison des incertitudes inhérentes aux activités opérationnelles, certains des postes des états financiers ne peuvent qu'être estimés. De plus, les caractéristiques spécifiques d'un actif, d'un passif ou d'un poste de capitaux propres, ou la base ou les méthodes d'évaluation prescrites par le référentiel comptable, peuvent donner lieu au besoin de procéder à une estimation d'un poste des états financiers. Certains référentiels comptables prescrivent des méthodes spécifiques d'évaluation et les informations à fournir dans les états financiers, tandis que d'autres sont moins spécifiques. L'Annexe à cette Norme ISA présente des méthodes d'évaluation en juste valeur et des informations à fournir les concernant selon différents référentiels comptables.

A2. Certaines estimations comptables impliquent une incertitude attachée à l'évaluation relativement peu élevée et peuvent donner lieu à des risques faibles d'anomalies significatives, par exemple :

- les estimations comptables faites dans des entités dont les activités opérationnelles ne sont pas complexes ;
- les estimations comptables qui sont fréquemment faites et mises à jour en raison du fait qu'elles concernent des opérations routinières ;
- les estimations comptables qui proviennent de données directement disponibles, telles que des données publiées relatives aux taux d'intérêts ou au cours de bourse. De telles données peuvent être qualifiées d'« observables » dans le contexte d'une estimation comptable en juste valeur ;
- les estimations comptables en juste valeur lorsque la méthode d'évaluation prescrite par le référentiel comptable applicable est simple et facilement appliquée au poste d'actif ou de passif concerné requérant une estimation en juste valeur ;

[8] Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et A6.

- les estimations comptables en juste valeur lorsque le modèle utilisé pour l'évaluer est bien connu ou généralement accepté, sous réserve que les hypothèses ou les données de base utilisées par le modèle soient observables.

A3. Pour certaines estimations comptables, cependant, il peut exister une incertitude relativement élevée attachée à leur évaluation, particulièrement lorsqu'elles reposent sur des hypothèses importantes, par exemple :

- les estimations comptables concernant l'issue d'un procès ;
- les estimations comptables en juste valeur relatives aux produits financiers dérivés non cotés ;
- les estimations comptables en juste valeur pour lesquelles un modèle hautement spécialisé mis au point par l'entité est utilisé ou pour lesquelles les hypothèses ou les données de base retenues ne peuvent pas être observées sur le marché.

A4. Le degré de l'incertitude attachée à l'évaluation varie selon la nature de l'estimation comptable, le fait qu'il existe ou non une méthode ou un modèle généralement reconnu pour procéder à l'estimation comptable et selon le caractère subjectif des hypothèses retenues. Dans certains cas, l'incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation comptable peut être si grande que les critères d'évaluation prescrits par le référentiel comptable applicable ne sont pas réunis et que l'estimation comptable ne peut être faite.

A5. Parmi les postes des états financiers qui requièrent une estimation en juste valeur, tous ne donnent pas lieu à une incertitude attachée à l'évaluation. Par exemple, ceci peut être le cas pour certains postes des états financiers pour lesquels il existe un marché actif et libre qui fournit une information accessible et fiable sur le cours auquel les échanges sont faits ; dans ce cas, l'existence d'une cotation de prix publiés est généralement le meilleur élément probant de la juste valeur. Cependant, une incertitude attachée à l'évaluation peut exister même lorsque la méthode de valorisation et les données utilisées sont bien définies. Par exemple, la valeur de cotation de titres sur un marché actif et ouvert au prix de leur cotation peut demander à être corrigée si la détention majoritaire des titres est importante par rapport au volume traité ou est sujette à des restrictions de marché. En outre, les circonstances économiques générales qui prévalent au moment de l'estimation, par exemple le caractère non liquide sur un marché particulier, peuvent avoir un impact sur l'incertitude attachée à l'évaluation.

A6. Des exemples complémentaires de situations qui peuvent requérir des estimations comptables, autres que celles en juste valeur, comprennent :

- la provision pour dépréciation de créances douteuses ;
- la provision pour dépréciation de stocks obsolètes ;
- la provision pour garantie ;
- la méthode de dépréciation ou la durée d'utilité d'un actif ;
- la provision pour dépréciation de la valeur enregistrée d'un placement lorsqu'il existe une incertitude sur sa valeur de réalisation ;

- le dénouement de contrats à long terme ;
- les coûts liés au règlement amiable de procès ou à des jugements rendus.

A7. D'autres exemples complémentaires de situations qui peuvent requérir des estimations comptables en juste valeur comprennent :

- des instruments financiers complexes qui ne sont pas commercialisés sur un marché actif et ouvert ;
- des paiements fondés sur des actions ;
- des biens immobilisés ou des équipements détenus en vue de leur cession ;
- certains actifs ou passifs acquis dans le cadre d'un regroupement, y compris le *goodwill* et les immobilisations incorporelles ;
- des transactions impliquant l'échange d'actifs ou de passifs entre des parties indépendantes sans contrepartie monétaire, par exemple un échange sans contrepartie monétaire d'installations industrielles appartenant à des branches d'activités différentes.

A8. Toute estimation implique des jugements basés sur des informations disponibles au moment où les états financiers sont établis. Pour beaucoup d'estimations comptables, ces jugements impliquent de faire des hypothèses sur des sujets qui présentent un caractère incertain au moment où l'estimation est faite. L'auditeur n'est pas responsable de prédire les situations, transactions ou événements futurs qui, s'ils avaient été connus au moment de l'audit, auraient pu affecter de manière importante les actions de la direction ou les hypothèses qu'elle a retenues.

Biais introduits par la direction

A9. Les référentiels comptables se réclament souvent du principe de neutralité, c'est-à-dire de l'absence de parti pris. Les estimations comptables sont toutefois imprécises et peuvent être influencées par le jugement de la direction. Un tel jugement peut conduire la direction à introduire un biais non intentionnel ou intentionnel (par exemple en raison d'une motivation pour atteindre un résultat désiré). La possibilité qu'une estimation comptable soit biaisée par la direction augmente avec le degré de subjectivité que comporte la détermination de cette estimation. Un biais non intentionnel introduit par la direction et la possibilité qu'un biais intentionnel soit introduit par la direction sont inhérents aux décisions subjectives auxquelles fait souvent appel une estimation comptable. Dans des audits récurrents, des indices de biais possibles introduits par la direction identifiés au cours de l'audit des périodes précédentes ont une incidence sur la planification, l'identification des risques et sur les procédures d'évaluation de l'auditeur dans la période en cours.

A10. Les biais introduits par la direction peuvent être difficiles à détecter au niveau d'un compte. Ils ne peuvent seulement être détectés que par l'examen de l'ensemble d'un groupe d'estimations comptables ou de toutes les estimations, ou que lorsqu'ils sont observés sur plusieurs périodes comptables. Bien que certaines formes de biais introduits par la direction soient inhérents à des décisions subjectives, en procédant à de tels jugements il peut n'y avoir aucune intention de la direction d'induire en erreur

les utilisateurs des états financiers. Cependant, lorsqu'il existe une intention de tromper, le biais introduit par la direction devient frauduleux par nature.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A11. Les entités du secteur public peuvent détenir un volume important d'actifs spécialisés pour lesquels il n'existe aucune information directement disponible ni de sources d'informations fiables pour les besoins de l'évaluation en juste valeur ou selon une autre base d'évaluation à la valeur actuelle, ou une combinaison des deux. Il est fréquent que les actifs spécialisés détenus ne génèrent pas de flux de trésorerie et ne se négocient pas sur un marché actif. L'évaluation en juste valeur requiert donc en général des estimations et peut être complexe, et dans quelques rares cas peut ne pas être possible du tout.

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées (Voir par. 8)

A12. Les procédures d'évaluation des risques et les procédures liées requises par le paragraphe 8 de cette Norme ISA aident l'auditeur à prévoir la nature et le type d'estimations comptables qu'une entité peut être amenée à faire. La préoccupation première de l'auditeur est de savoir si la connaissance qu'il a acquise est suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives liés à des estimations comptables, et de planifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Prise de connaissance des dispositions du référentiel comptable applicable (Voir par. 8(a))

A13. Acquérir une connaissance des dispositions du référentiel comptable applicable aide l'auditeur à déterminer si celles-ci, par exemple :

- prescrivent certaines conditions pour l'enregistrement[9] ou les méthodes d'évaluation, des estimations comptables ;
- fixent certaines conditions qui permettent ou requièrent l'évaluation à la juste valeur, par exemple en se référant aux intentions de la direction de mener certaines actions concernant un actif ou un passif ;
- précisent les informations à fournir requises ou permises.

Cette connaissance fournit également à l'auditeur une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec la direction sur la manière dont celle-ci a appliqué les règles relatives aux estimations comptables et pour déterminer si ces règles ont été appliquées de manière appropriée.

A14. Des référentiels comptables peuvent fournir des lignes directrices à la direction pour déterminer des estimations ponctuelles lorsqu'il existe des alternatives. Certains référentiels comptables, par exemple, requièrent que l'estimation ponctuelle retenue soit l'alternative qui reflète le jugement de la direction portant sur la réalisation la plus

[9] La plupart des référentiels comptables requièrent la présentation au bilan ou dans le compte de résultat des éléments qui satisfont aux critères de comptabilisation. Le fait de fournir des informations concernant les méthodes comptables ou l'ajout de notes aux états financiers ne suffit pas à corriger l'absence de reconnaissance de tels éléments, y compris des estimations comptables.

probable[10]. D’autres peuvent demander, par exemple, d’utiliser une valeur actualisée pondérée probable escomptée. Dans certains cas, la direction peut être en mesure de faire directement une estimation ponctuelle. Dans d’autres cas, la direction peut être en mesure d’y procéder seulement après avoir considéré des hypothèses ou des réalisations alternatives.

A15. Des référentiels comptables peuvent exiger de fournir des informations concernant les hypothèses importantes auxquelles l’estimation comptable est particulièrement sensible. De plus, lorsqu’il existe un degré élevé d’incertitude attachée à l’évaluation, certains référentiels comptables ne permettent pas qu’une estimation comptable soit enregistrée dans les états financiers, mais certaines informations peuvent être requises dans les notes aux états financiers.

Prise de connaissance de la façon dont la direction identifie le besoin de procéder à des estimations comptables (Voir par. 8(b))

A16. L’établissement des états financiers requiert de la direction de déterminer si une transaction, un événement ou une condition engendre le besoin d’une estimation comptable, et que toutes les estimations comptables nécessaires ont été prises en compte, évaluées et ont fait l’objet d’une information fournie dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

A17. L’identification par la direction de transactions, d’événements ou de situations engendrant le besoin d’estimations comptables, est susceptible d’être fondée sur :

- sa connaissance des opérations de l’entité et du secteur d’activité dans lequel elle exerce ;
- sa connaissance de la mise en œuvre des stratégies opérationnelles au cours de la période en cours ;
- le cas échéant, son expérience passée de l’établissement des états financiers pour les périodes antérieures.

Dans ces situations, l’auditeur peut acquérir une connaissance de la façon dont la direction identifie le besoin d’estimations comptables essentiellement à partir de demandes d’informations auprès de celle-ci. Dans d’autres situations, dans lesquelles le procédé suivi par la direction est plus structuré, par exemple lorsque celle-ci a une fonction officielle de gestion des risques, l’auditeur peut mettre en œuvre des procédures d’évaluation des risques pour évaluer ceux associés aux méthodes et aux pratiques suivies par la direction pour sa revue périodique des circonstances donnant lieu à des estimations comptables et, le cas échéant, réviser celles-ci. L’exhaustivité des estimations comptables est souvent un aspect important à prendre en considération par l’auditeur, particulièrement pour celles concernant les passifs.

A18. La connaissance par l’auditeur de l’entité et de son environnement acquise à partir des procédures d’évaluation des risques réalisées, associées avec d’autres éléments probants recueillis au cours de l’audit, aide l’auditeur à identifier les circonstances, ou les changements dans les circonstances, qui peuvent engendrer le besoin de faire une estimation comptable.

---

10 Différents référentiels comptables peuvent utiliser un vocable différent pour décrire les estimations ponctuelles déterminées de cette façon.

A19. Les demandes d'informations auprès de la direction concernant les changements dans les circonstances peuvent inclure, par exemple, des demandes portant sur le fait de savoir si :

- l'entité s'est lancée dans de nouveaux types d'opérations qui peuvent donner lieu à des estimations comptables ;
- les termes des opérations qui ont donné lieu à des estimations comptables ont changé ;
- les méthodes comptables relatives aux estimations comptables ont changé, en raison de modifications dans les dispositions du référentiel comptable applicable ou pour d'autres raisons ;
- une modification de la réglementation ou d'autres changements hors du contrôle de la direction sont intervenus, qui peuvent obliger la direction à réviser les estimations comptables, ou à procéder à de nouvelles estimations ;
- de nouvelles situations ou de nouveaux événements sont survenus pouvant engendrer le besoin de nouvelles estimations comptables ou de réviser celles existantes.

A20. Au cours de l'audit, l'auditeur peut identifier des transactions, des événements ou des situations nécessitant des estimations comptables, que la direction n'a pas identifiés. La Norme ISA 315 traite des circonstances dans lesquelles l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, y compris le risque qu'il existe une faiblesse significative du contrôle interne relative au processus d'évaluation des risques de l'entité[11].

Aspects particuliers concernant les petites entités

A21. Acquérir cette connaissance dans les petites entités est souvent moins complexe en raison du fait que leurs activités opérationnelles sont souvent limitées et que les opérations sont moins compliquées. En outre, il est fréquent qu'une seule personne, par exemple le propriétaire-dirigeant, identifie le besoin de procéder à une estimation comptable et l'auditeur peut circonscrire ses demandes d'informations en conséquence.

Prise de connaissance de la façon dont la direction procède aux estimations comptables (Voir par. 8(c))

A22. L'établissement des états financiers requiert en outre de la direction de mettre en place des processus d'élaboration de l'information pour procéder aux estimations comptables, y compris un contrôle interne adéquat. De tels processus comprennent des aspects tels que :

- le choix des méthodes comptables appropriées et la définition des processus d'évaluation, y compris des méthodes appropriées d'estimation ou de valorisation comprenant, le cas échéant, des modèles ;

11 Norme ISA 315, paragraphe 16.

- la préparation ou l'identification des données et des hypothèses pertinentes qui touchent aux estimations comptables ;
- la revue périodique des circonstances qui donnent lieu aux estimations comptables et la révision de celles existantes si nécessaire.

A23. Les points que l'auditeur peut considérer lors de sa prise de connaissance de la façon dont la direction procède aux estimations comptables comprennent, par exemple :

- les types de comptes ou de transactions concernés par les estimations comptables (par exemple, savoir si les estimations comptables proviennent de l'enregistrement de transactions routinières et récurrentes ou si elles proviennent de transactions non récurrentes ou inhabituelles) ;
- savoir si, et dans l'affirmative, comment, la direction a utilisé des techniques d'évaluation reconnues pour parvenir à une estimation comptable particulière ;
- savoir si les estimations comptables effectuées sont basées sur des données disponibles à une date intercalaire et, dans l'affirmative, si et comment la direction a pris en compte l'effet d'événements, de transactions et de changements dans les circonstances survenus entre cette date et la fin de la période.

Méthodes d'évaluation, y compris l'utilisation de modèles (Voir par. 8(c)(i))

A24. Dans certains cas, le référentiel comptable applicable peut prescrire la méthode d'évaluation pour une estimation comptable, par exemple un modèle particulier qui est à utiliser dans l'évaluation d'une estimation en juste valeur. Dans beaucoup de situations, cependant, le référentiel comptable applicable ne prescrit pas de méthodes d'évaluation, ou peut spécifier des méthodes alternatives.

A25. Lorsque le référentiel comptable applicable ne prescrit pas une méthode particulière à utiliser dans les circonstances, les questions que l'auditeur peut se poser lors de sa prise de connaissance de la méthode ou, le cas échéant, du modèle, utilisé pour procéder aux estimations comptables comprennent, par exemple :

- la façon dont la direction a pris en considération la nature de l'actif ou du passif à évaluer dans son choix d'une méthode particulière ;
- de savoir si l'entité opère dans un secteur, un type d'industrie ou un environnement particulier dans lequel il existe des méthodes communément utilisées pour procéder à un type spécifique d'estimation comptable.

A26. Il peut exister des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les cas où, par exemple, la direction a développé en interne un modèle devant être utilisé pour procéder à une estimation comptable ou lorsque celle-ci s'écarte d'une méthode communément utilisée dans un type particulier d'industrie ou d'environnement.

Contrôles pertinents (Voir par. 8(c)(ii))

A27. Les points que l'auditeur peut considérer lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents comprennent, par exemple, l'expérience et la compétence des personnes qui procèdent aux estimations comptables ainsi que les contrôles concernant :

- la façon dont la direction vérifie l'exhaustivité, la pertinence et l'exactitude des données utilisées pour procéder aux estimations comptables ;
- la revue et l'approbation des estimations comptables, y compris des hypothèses ou des autres éléments utilisés dans leur élaboration, par les niveaux appropriés de direction et, lorsque ceci est approprié, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- la séparation des tâches entre les personnes engageant l'entité en concluant les transactions sous-jacentes et celles responsables de l'élaboration des estimations comptables, y compris le fait de savoir si l'affectation des responsabilités prend en compte de manière appropriée la nature de l'entité ainsi que de ses produits ou services (par exemple, dans le cas d'une grande institution financière, une séparation pertinente des tâches peut comprendre une fonction indépendante chargée d'apprécier et de valider le prix en juste valeur des produits financiers propres à l'entité, composée de personnes dont la rémunération n'est pas liée à ces produits).

A28. D'autres contrôles peuvent être pertinents pour l'élaboration des estimations comptables et dépendent des circonstances. Par exemple, si l'entité utilise des modèles spécifiques pour procéder aux estimations comptables, la direction peut mettre en place des politiques et des procédures particulières sur ces modèles. Des contrôles pertinents peuvent inclure, par exemple, ceux mis en place sur :

- la conception et le développement, ou la sélection, d'un modèle spécifique pour un besoin particulier ;
- l'utilisation du modèle ;
- le suivi et la validation périodique de l'intégrité du modèle.

Recours à des experts par la direction (Voir par. 8(c)(iii))

A29. La direction peut avoir, ou l'entité peut employer, des personnes ayant l'expérience et la compétence nécessaires pour procéder aux estimations ponctuelles requises. Dans certains cas, cependant, la direction peut avoir besoin de recourir à un expert pour faire les estimations ou l'assister à les faire. Ce besoin peut découler, par exemple :

- de la nature spécialisée de l'élément demandant estimation, par exemple l'évaluation de réserves de minerais ou d'hydrocarbures dans les secteurs de l'extraction ;
- de la technicité des modèles requis pour répondre aux dispositions concernées du référentiel comptable applicable, comme ceci peut être le cas dans certaines évaluations en juste valeur ;
- du caractère inhabituel ou peu fréquent d'une circonstance, d'une transaction ou d'un événement nécessitant une estimation comptable.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A30. Dans les petites entités, les circonstances qui requièrent une estimation comptable sont souvent telles que le propriétaire-dirigeant est en mesure d'évaluer l'estimation

ponctuelle demandée. Dans certains cas, cependant, le recours à un expert sera nécessaire. Des entretiens avec le propriétaire-dirigeant à un stade préliminaire du processus d'audit au sujet de la nature de l'une quelconque des estimations comptables, de l'exhaustivité des estimations et du caractère adéquat du processus d'évaluation peuvent aider celui-ci à déterminer le besoin de recourir à un expert.

Hypothèses (Voir par. 8(c)(iv))

A31. Les hypothèses font partie intégrante des estimations comptables. Les points que l'auditeur peut prendre en compte lors de la prise de connaissance des hypothèses sous-tendant les estimations comptables comprennent, par exemple :

- la nature des hypothèses, y compris celles qui sont susceptibles d'être importantes ;
- la façon dont la direction évalue si les hypothèses sont pertinentes et exhaustives (c'est-à-dire si toutes les variables pertinentes ont été prises en compte) ;
- le cas échéant, la façon dont la direction apprécie que les hypothèses utilisées sont cohérentes entre-elles ;
- si les hypothèses portent sur des points dont la direction a la maîtrise (par exemple les hypothèses concernant les programmes de maintenance qui peuvent affecter l'estimation de la durée d'utilité d'un actif) et sur leur conformité aux plans stratégiques de l'entité et aux contraintes de l'environnement externe, ou sur des points dont la direction n'a pas la maîtrise (par exemple, les hypothèses relatives aux taux d'intérêts, aux taux de mortalité, à d'éventuelles actions judiciaires ou des autorités de contrôle, ou à l'évolution et au planning des flux de trésorerie futurs) ;
- la nature et l'étendue de la documentation, si elle existe, venant à l'appui des hypothèses.

Des hypothèses peuvent être faites ou identifiées par un expert pour assister la direction dans l'élaboration des estimations comptables. De telles hypothèses, lorsqu'elles sont utilisées par la direction, deviennent celles de la direction.

A32. Dans certains cas, le terme *inputs* peut désigner les hypothèses, par exemple lorsque la direction utilise un modèle pour élaborer les estimations comptables ; dans d'autres cas, ce terme peut être utilisé pour faire référence aux données sous-jacentes sur lesquelles s'appliquent les hypothèses particulières.

A33. La direction peut justifier des hypothèses par différents types d'informations provenant de sources internes et externes, dont la pertinence et la fiabilité peuvent varier. Dans certains cas, une hypothèse peut être fondée de manière fiable dès lors qu'elle utilise une information provenant de sources extérieures (par exemple un taux d'intérêt publié ou d'autres données statistiques) ou de sources internes (par exemple des informations historiques ou des situations antérieures rencontrées par l'entité). Dans d'autres cas, une hypothèse peut être plus subjective, par exemple lorsque l'entité n'a pas d'expérience ou de sources externes sur lesquelles s'appuyer.

A34. Dans le cas des estimations comptables en juste valeur, les hypothèses reflètent, ou sont cohérentes avec, les facteurs que des parties informées et consentantes, dans des

conditions de concurrence normales (quelquefois désignées comme « intervenants sur le marché » ou un terme équivalent) utiliseraient pour déterminer la juste valeur lors d'un échange d'actif ou le règlement d'un passif. Des hypothèses spécifiques varieront également en fonction des caractéristiques de l'actif ou du passif sujet à évaluation, la méthode de valorisation utilisée (par exemple, une approche fondée sur le prix de marché, ou une approche basée sur le résultat) et les dispositions du référentiel comptable applicable.

A35. Concernant les estimations comptables en juste valeur, les hypothèses ou les *inputs* peuvent différer tant en termes de source que de fondement de la manière suivante :

(a) celles qui reflètent ce que des intervenants sur le marché utiliseraient pour valoriser un actif ou un passif, déterminées à partir des données du marché obtenues de sources indépendantes de l'entité (quelquefois désignées comme *inputs* observables ou un terme équivalent) ;

(b) celles qui reflètent les jugements propres de l'entité sur ce que les intervenants sur le marché utiliseraient pour valoriser un actif ou un passif, déterminées à partir des meilleures informations disponibles en la circonstance (quelquefois désignées comme *inputs* non observables ou un terme équivalent).

En pratique, cependant, la distinction entre les *inputs* des catégories (a) et (b) n'est pas toujours apparente. De plus, il peut être nécessaire pour la direction de choisir entre un certain nombre d'hypothèses différentes utilisées par divers intervenants sur le marché.

A36. Le degré de subjectivité, tel que le fait de savoir si une hypothèse ou un *input* est observable, a une influence sur le degré d'incertitude attachée à l'évaluation et, par voie de conséquence, sur l'évaluation faite par l'auditeur des risques d'anomalies significatives pour une estimation comptable particulière.

Changements dans les méthodes utilisées pour les estimations comptables (Voir par. 8(c)(v))

A37. Lors de l'évaluation de la façon dont la direction procède aux évaluations comptables, l'auditeur est tenu d'appréhender s'il y a eu, ou aurait dû y avoir eu, un changement dans les méthodes suivies pour les estimations comptables par rapport à la période précédente. Une méthode d'évaluation spécifique peut avoir à être modifiée en réponse à des changements intervenus dans l'environnement ou les circonstances affectant l'entité, ou dans les dispositions du référentiel comptable applicable. Si la direction a changé de méthode pour procéder aux estimations comptables, il est important qu'elle démontre que la nouvelle méthode suivie est plus appropriée, ou qu'elle vient en réponse à de tels changements. Par exemple, si la direction modifie l'approche d'évaluation d'une estimation comptable basée sur le prix de marché pour une approche utilisant un modèle, l'auditeur s'interrogera pour savoir si les hypothèses de la direction concernant le marché sont raisonnables eu égard aux circonstances économiques.

Incertitude attachée à une évaluation (Voir par. 8(c)(vi))

A38. Les points que l'auditeur peut prendre en compte pour déterminer si, et dans l'affirmative, comment la direction a évalué l'effet des incertitudes attachées aux évaluations, comprennent, par exemple :

- si, et dans l'affirmative, comment la direction a pris en considération des hypothèses alternatives de réalisation, par exemple en effectuant des analyses de sensibilité pour déterminer l'effet des changements des hypothèses retenues sur une estimation comptable ;
- comment la direction détermine une estimation comptable lorsque les analyses présentent un certain nombre de scénarios possibles de réalisation ;
- si la direction suit la réalisation d'une estimation comptable faite dans la période précédente, et si elle a tiré les conséquences appropriées de cette procédure de suivi.

Revue des estimations comptables de la période précédente (Voir par. 9)

A39. La réalisation d'une estimation comptable sera souvent différente de l'estimation comptable enregistrée dans les états financiers de la période précédente. En réalisant les procédures d'évaluation des risques pour identifier et comprendre les raisons de telles différences, l'auditeur peut recueillir :

- des informations concernant l'efficacité du processus d'évaluation suivi par la direction au cours de la période précédente, à partir desquelles il peut juger de l'efficacité probable du processus suivi pour la période en cours ;
- des éléments probants qui sont pertinents pour la révision, dans la période en cours, des estimations comptables de la période précédente ;
- des éléments probants sur des sujets tels que l'incertitude attachée à l'évaluation, dont la mention dans les états financiers peut être requise.

A40. La revue des estimations comptables de la période précédente peut aussi aider l'auditeur, dans la période en cours, à identifier des circonstances ou des situations qui augmentent la possibilité de biais introduits par la direction dans les estimations comptables, ou qui en indiquent la présence. L'esprit critique de l'auditeur aide à identifier de telles circonstances ou situations et à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

A41. Une revue rétrospective des jugements de la direction et des hypothèses relatifs aux estimations comptables importantes est aussi requise par la Norme ISA 240[12]. Cette revue est menée dans le cadre des diligences qui requièrent de l'auditeur de définir et mettre en œuvre des procédures destinées à identifier des biais introduits dans les estimations comptables qui pourraient représenter un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes, et ce en réponse aux risques que la direction contourne les contrôles. Dans la pratique, la revue par l'auditeur des estimations comptables de la période précédente en tant que procédure d'évaluation des risques en application de cette Norme ISA peut être effectuée en même temps que celle requise par la Norme ISA 240.

A42. L'auditeur peut juger qu'une revue plus détaillée est nécessaire pour celles des estimations comptables qui avaient été identifiées au cours de la période précédente comme présentant une incertitude élevée attachée à son évaluation, ou pour celles des

[12] Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », paragraphe 32(b)(ii).

estimations comptables qui ont changé de manière importante par rapport à la période précédente. D'un autre côté, pour les estimations comptables qui, par exemple, résultent de l'enregistrement de transactions routinières ou récurrentes, l'auditeur peut juger que la réalisation de procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques est suffisante pour les besoins de cette revue.

A43. Pour les estimations comptables en juste valeur et les autres estimations basées sur des conditions prévalant à la date de leur évaluation, un écart plus important peut exister entre le montant enregistré en juste valeur dans les états financiers de la période précédente et la réalisation constatée ou le montant révisé pour les besoins de la période en cours. Ceci résulte du fait que les objectifs d'évaluation de telles estimations comptables sont liés à la perception que l'on a de la valeur à un moment donné, mais qui peut changer de manière importante et rapide dès lors que l'environnement dans lequel l'entité évolue change. L'auditeur peut en conséquence orienter sa revue sur l'obtention d'informations qui seraient pertinentes pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives. Par exemple, dans certains cas, la prise de connaissance des changements dans les hypothèses des intervenants sur le marché qui ont affecté les réalisations d'une estimation comptable faite au cours d'une période antérieure ne permettra probablement pas de fournir des informations pertinentes pour les besoins de l'audit. En pareil cas, l'examen par l'auditeur de la réalisation d'estimations comptables de périodes antérieures peut viser davantage à comprendre l'efficacité du processus d'estimations comptables suivi par la direction dans le passé, c'est-à-dire la mesure dans laquelle elle a fait ses preuves en matière d'estimations, en vue de pouvoir juger de la probabilité que le processus actuel soit efficace.

A44. Un écart entre la réalisation d'une estimation comptable et le montant enregistré dans les états financiers de la période précédente ne signifie pas nécessairement que ceux-ci comportent une anomalie. Cependant, ceci peut être le cas si, par exemple, l'écart provient d'informations dont la direction disposait au moment de la finalisation des états financiers de la période précédente, ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en compte dans l'établissement de ceux-ci. De nombreux référentiels comptables fournissent des indications sur la façon de distinguer entre les changements dans les estimations comptables qui constituent des anomalies et ceux qui n'en constituent pas, ainsi que sur le traitement comptable à adopter.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Incertitude attachée aux évaluations (Voir par. 10)

A45. Le degré d'incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation comptable peut être influencé par des facteurs tels que :

- l'importance laissée au jugement dans l'estimation comptable ;
- la sensibilité de l'estimation comptable aux changements dans les hypothèses ;
- l'existence de techniques d'évaluation reconnues qui peuvent atténuer l'incertitude attachée à l'évaluation (bien que le caractère subjectif des hypothèses retenues en tant qu'*inputs* puisse donner lieu à une incertitude attachée à l'évaluation) ;

- la durée de la période de prévisions, et la pertinence des données tirées d'événements passés pour prévoir des événements futurs ;
- la disponibilité de données fiables provenant de sources extérieures ;
- dans quelle mesure l'estimation comptable est basée sur des *inputs* observables ou non observables

Le degré d'incertitude attaché à l'évaluation d'une estimation comptable peut influer sur la possibilité d'introduire un biais dans l'estimation.

A46. Les points que l'auditeur prend en compte lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives peuvent aussi inclure :

- l'ordre de grandeur réel ou attendu d'une estimation comptable ;
- le rapport entre le montant enregistré de l'estimation comptable (c'est-à-dire l'estimation ponctuelle de la direction) et le montant auquel l'auditeur se serait attendu ;
- si la direction a eu recours à un expert pour procéder à l'estimation comptable ;
- le résultat de la revue des estimations comptables de la période passée.

Niveau élevé d'incertitude attachée à l'évaluation et risques importants (Voir par. 11)

A47. Des exemples d'estimations comptables qui peuvent comporter un degré élevé d'incertitude sont donnés ci-après :

- des estimations comptables qui dépendent très largement de jugements, par exemple de jugements concernant l'issue d'un procès en cours ou du montant et du calendrier de l'encaissement de flux de trésorerie futurs qui dépendent d'événements incertains qui ne surviendraient que dans plusieurs années ;
- des estimations comptables qui ne sont pas déterminées à partir de techniques d'évaluation reconnues ;
- des estimations comptables pour lesquelles les résultats de la revue faite par l'auditeur d'estimations comptables similaires reflétées dans les états financiers de la période précédente montrent des écarts substantiels entre l'estimation initiale et la réalisation ;
- des estimations en juste valeur pour lesquelles un modèle hautement spécialisé développé par l'entité est utilisé ou pour lesquelles il n'existe pas d'*inputs* observables.

A48. Une estimation comptable qui, en apparence, n'est pas significative, peut contenir les germes d'une anomalie significative du fait d'une incertitude attachée à son évaluation ; ceci signifie que l'importance du montant d'une estimation comptable enregistrée ou donnée dans les états financiers ne peut pas être un indice de l'incertitude attachée à son évaluation.

A49. Dans certaines situations, l'incertitude attachée à l'évaluation est si importante qu'une estimation comptable raisonnable ne peut être faite. Le référentiel comptable

applicable peut, en conséquence, interdire son enregistrement dans les états financiers, ou son évaluation en juste valeur. Dans de tels cas, les risques importants ne concernent pas seulement le fait de savoir si une estimation comptable devrait être enregistrée, ou si elle devrait être évaluée en juste valeur, mais portent aussi sur le caractère adéquat de l'information fournie dans les états financiers. Concernant de telles estimations comptables, le référentiel comptable applicable peut exiger de fournir une information portant sur ces estimations comptables ainsi que sur le niveau élevé d'incertitude attachée à leur évaluation. (Voir par. A120–A123)

A50. Si l'auditeur constate qu'une estimation comptable engendre un risque important, il est tenu d'acquérir une connaissance des contrôles de l'entité, y compris de ses mesures de contrôle[13].

A51. Dans certains cas, l'incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation comptable peut jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité. La Norme ISA 570[14] définit les diligences requises et les modalités d'application dans de telles circonstances.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives (Voir par. 12)

A52. La Norme ISA 330 requiert de l'auditeur de définir et de mettre en œuvre des procédures d'audit dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent aux risques évalués d'anomalies significatives associés aux estimations comptables tant au niveau des états financiers que des assertions[15]. Les paragraphes A53–A115 portent principalement sur les mesures spécifiques à prendre au niveau des assertions.

Application des dispositions du référentiel comptable applicable (Voir par. 12(a))

A53. De nombreux référentiels comptables fixent certaines conditions pour l'enregistrement des estimations comptables et précisent les méthodes d'évaluation ainsi que les informations à fournir les concernant. De telles règles peuvent être complexes et requérir l'exercice de jugements. Sur la base de la connaissance acquise par la réalisation des procédures d'évaluation des risques, les dispositions du référentiel comptable applicable qui peuvent être susceptibles d'une mauvaise application ou d'interprétations divergentes deviennent le point essentiel sur lequel l'auditeur porte son attention.

A54. Sa connaissance de l'entité et de son environnement servira en partie de base à l'auditeur pour déterminer si la direction a suivi de manière appropriée les dispositions du référentiel comptable applicable. Par exemple, l'évaluation en juste valeur de certains éléments, tels que les actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises, peut impliquer la prise en considération d'aspects particuliers qui sont fonction de la nature de l'entité et de ses activités.

A55. Dans certains cas, des procédures d'audit supplémentaires, comme l'inspection par l'auditeur de la condition physique d'un actif, peuvent être nécessaires pour déterminer si la direction a suivi de manière appropriée les dispositions du référentiel comptable applicable.

---

13 Norme ISA 315, paragraphe 29.

14 Norme ISA 570, « Continuité de l'exploitation ».

15 Norme ISA 330, paragraphes 5–6.

A56. Le suivi des dispositions du référentiel comptable applicable requiert de la direction de prendre en compte les changements intervenus dans l'environnement ou les circonstances qui affectent l'entité. Par exemple, l'apparition d'un marché actif pour une catégorie particulière d'actifs ou de passifs peut indiquer que l'utilisation de la méthode des flux de trésorerie actualisés pour estimer la juste valeur de tels actifs ou passifs n'est plus la méthode appropriée.

Permanence des méthodes et fondement des changements (Voir par. 12(b))

A57. La prise en compte par l'auditeur d'un changement dans une estimation comptable, ou dans la méthode suivie pour y procéder par rapport à la période précédente, est importante en raison du fait qu'un changement qui n'est pas fondé sur un changement dans les circonstances ou sur de nouvelles informations est considéré comme arbitraire. Des changements arbitraires dans une estimation comptable aboutissent à des états financiers non comparables dans le temps et peuvent conduire à une anomalie dans ceux-ci ou être l'indice d'un biais possible introduit par la direction.

A58. La direction est souvent en mesure d'apporter de bonnes raisons pour justifier un changement d'une période sur l'autre dans une estimation comptable ou dans la méthode suivie pour y procéder, en invoquant un changement dans les circonstances. Les facteurs qui constituent de bonnes raisons et le caractère adéquat des éléments sous-tendant l'affirmation de la direction qu'il y a eu un changement dans les circonstances justifiant un changement dans une estimation comptable ou dans la méthode suivie pour y procéder, relèvent du jugement.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives (Voir par. 13)

A59. La décision de l'auditeur quant à celles des procédures visées au paragraphe 13, prises individuellement ou associées à d'autres, à mettre en œuvre pour répondre aux risques d'anomalies significatives, peut être influencée par des facteurs tels que :

- la nature de l'estimation comptable, y compris le fait qu'elle résulte de transactions routinières ou non routinières ;
- le fait que l'auditeur attend de la (des) procédure(s) qu'elle(s) fournisse(nt) des éléments probants suffisants et appropriés ;
- le risque évalué d'anomalies significatives, y compris le fait que celui-ci est important ou non.

A60. Par exemple, lors de l'appréciation du caractère raisonnable de la provision pour créances douteuses, une procédure efficiente peut être pour l'auditeur de revoir les encaissements subséquents en association avec d'autres procédures. Lorsqu'une incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation comptable est importante, par exemple une estimation comptable basée sur un modèle mis au point par l'entité pour lequel il n'existe pas d'*inputs* observables, il peut se faire qu'une combinaison des procédures décrites au paragraphe 13 pour répondre aux risques évalués soit nécessaire afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

A61. Des modalités d'application complémentaires expliquant les circonstances dans lesquelles chacune des procédures peut être appropriée sont fournies dans les paragraphes A62–A95.

Evénements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (Voir par. 13(a))

A62. Déterminer si des événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur peut être une procédure appropriée pour recueillir des éléments probants concernant une estimation comptable, lorsque l'on s'attend à ce que ces événements :

- surviennent, et
- fournissent un élément probant qui confirme ou infirme l'estimation comptable.

A63. Des événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur peuvent quelquefois fournir des éléments probants suffisants et appropriés concernant une estimation comptable. Par exemple, la vente intégrale d'un stock de produits obsolètes dans un délai très court après la fin de la période peut fournir un élément probant relatif à sa valeur de réalisation. En pareil cas, il peut ne pas être nécessaire de réaliser des procédures d'audit complémentaires sur l'estimation comptable, sous réserve que des éléments probants suffisants et appropriés concernant cette vente soient recueillis.

A64. Pour certaines estimations comptables, il est probable que les événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ne fourniront pas d'éléments probants concernant l'estimation comptable. En effet, les conditions ou événements relatifs à certaines estimations comptables n'évoluent que très lentement dans le temps. De même, du fait de l'objectif d'évaluation des estimations comptables en juste valeur, l'information postérieure à la date de clôture de la période peut ne pas refléter les événements ou les situations existant à la date du bilan et, par voie de conséquence, ne pas être pertinente pour l'évaluation en juste valeur de l'estimation comptable. Le paragraphe 13 énumère d'autres procédures en réponse aux risques d'anomalies significatives que l'auditeur peut mettre en œuvre.

A65. Dans certains cas, les événements qui infirment l'estimation comptable peuvent indiquer l'inefficacité du processus suivi par direction pour procéder aux estimations comptables, ou que la direction a biaisé ces estimations.

A66. Même si l'auditeur peut décider de ne pas suivre cette approche pour des estimations comptables spécifiques, il est tenu de se conformer à la Norme ISA 560[16]. Il est tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés confirmant que tous les événements survenus entre la date des états financiers et celle de son rapport et nécessitant l'ajustement de ceux-ci, ou une information à fournir dans ceux-ci, ont été identifiés[17] et reflétés de manière appropriée dans les états financiers[18]. Etant donné que l'évaluation de beaucoup d'estimations comptables, autres que celles en juste valeur, dépendent généralement de l'issue de conditions, de transactions ou d'événements futurs, les travaux de l'auditeur en application de la Norme ISA 560 sont particulièrement pertinents dans ce cas.

Aspects particuliers concernant les petites entités.

A67. Lorsqu'il s'est écoulé une période longue entre la date du bilan et la date du rapport de l'auditeur, revoir les événements survenus au cours de cette période peut constituer

[16] Norme ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture ».

[17] Norme ISA 560, paragraphe 6.

[18] Norme ISA 560, paragraphe 8.

une procédure efficace pour vérifier les estimations comptables autres que celles en juste valeur. Ceci peut être particulièrement le cas dans des petites entités gérées par le propriétaire-dirigeant, notamment lorsque la direction ne s'est pas dotée de procédures de contrôle formalisées sur les estimations comptables.

Vérification de la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable (Voir par. 13(b))

A68. Vérifier la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sous-jacentes sur lesquelles elle est basée, peut être une réponse appropriée dans le cas d'une estimation comptable en juste valeur produite au moyen d'un modèle qui utilise des *inputs* observables et non observables. Cette démarche peut être également appropriée lorsque, par exemple :

- l'estimation comptable provient du traitement programmé des données par le système comptable de l'entité ;
- la revue par l'auditeur d'estimations comptables similaires reflétées dans les états financiers de la période précédente fait ressortir que le processus suivi par la direction dans la période en cours est probablement efficace ;
- l'estimation comptable est basée sur une large population d'éléments de nature similaire mais qui, pris individuellement, ne sont pas importants.

A69. La vérification du processus suivi par la direction pour procéder à l'estimation comptable peut comprendre, par exemple :

- la vérification du degré d'exactitude, d'exhaustivité et de pertinence des données sur lesquelles l'estimation comptable est basée, et si celle-ci a été correctement déterminée au moyen de ces données et des hypothèses de la direction ;
- l'examen de la source, de la pertinence et de la fiabilité des données ou des informations externes, y compris celles obtenues d'experts externes auxquels la direction a eu recours pour l'aider à procéder aux estimations comptables ;
- le contrôle du calcul de l'estimation comptable, ainsi que de la cohérence interne de l'information la concernant ;
- l'examen du processus de revue et d'approbation suivi par la direction.

Aspects particuliers concernant les petites entités.

A70. Dans les petites entités, il est probable que le processus suivi pour procéder aux estimations comptables soit moins structuré que dans les grandes. Il peut se faire que les petites entités dans lesquelles la direction participe de près à l'exploitation, n'aient pas de descriptif détaillé des procédures comptables, de documents comptables très élaborés, ni de politiques écrites. Même si l'entité n'a pas de processus formalisé établi, ceci ne signifie pas que la direction ne soit pas en mesure de fournir à l'auditeur des éléments sur lesquels s'appuyer pour vérifier l'estimation comptable.

Appréciation de la méthode d'évaluation (Voir par. 13(b)(i))

A71. Lorsque le référentiel comptable applicable ne prescrit pas de méthodes d'évaluation, la question de savoir si la méthode utilisée, y compris le modèle utilisé, est appropriée en la circonstance relève du jugement professionnel.

A72. A cette fin, les questions que peut se poser l'auditeur comprennent, par exemple, le fait de savoir si :

- la logique avancée par la direction pour justifier du choix de la méthode est raisonnable ;
- la direction a suffisamment apprécié et correctement appliqué les critères fournis, le cas échéant, par le référentiel comptable applicable pour justifier du choix de la méthode ;
- la méthode est appropriée en la circonstance au regard de la nature de l'actif ou du passif à évaluer ainsi que des dispositions du référentiel comptable applicable pour ce qui concerne les estimations comptables ;
- la méthode est appropriée au regard des opérations de l'entité, du secteur d'activité et de l'environnement dans lesquels elle évolue.

A73. Dans certains cas, la direction peut avoir constaté que l'application de différentes méthodes conduit à une fourchette d'estimations très divergentes. Dans ces situations, la compréhension de la manière dont l'entité a analysé les raisons de ces divergences peut aider l'auditeur à apprécier le caractère approprié de la méthode choisie.

Appréciation des modèles utilisés

A74. Dans certains cas, notamment pour procéder à des estimations comptables en juste valeur, la direction peut avoir recours à un modèle. Le caractère approprié ou non du modèle utilisé dans des circonstances données, peut dépendre de nombreux facteurs, tels que la nature de l'entité et de son environnement, y compris le secteur d'activité dans lequel elle évolue, ainsi que des actifs ou passifs spécifiques soumis à évaluation.

A75. Le degré de pertinence des aspects suivants dépend des circonstances, y compris du fait que le modèle soit commercialisé sur le marché à l'intention d'une branche ou d'un secteur d'activité, ou qu'il s'agisse d'un modèle exclusif. Dans certains cas, une entité peut avoir recours à un expert pour développer et tester le modèle.

A76. Selon les circonstances, les points que l'auditeur peut aussi prendre en considération en testant le modèle comprennent, par exemple, le fait de savoir si :

- le modèle a été validé avant son utilisation et a fait l'objet de réexamens périodiques pour vérifier qu'il était encore adapté pour l'utilisation prévue. La validation du processus de l'entité peut inclure l'appréciation :
  - de la justesse théorique et la rigueur mathématique du modèle, y compris le caractère approprié de ses paramètres ;
  - de la cohérence et l'exhaustivité des *inputs* utilisés dans le modèle avec les pratiques du marché ;
  - des résultats obtenus par le modèle par comparaison avec les opérations réelles ;
- il existe des politiques et des procédures appropriées relatives aux contrôles des modifications apportées ;

- le modèle est périodiquement étalonné et testé pour le valider, notamment lorsque les *inputs* sont subjectifs ;
- des corrections sont apportées aux résultats issus du modèle, notamment dans le cas d'estimations comptables en juste valeur, et si de telles corrections reflètent les hypothèses que les intervenants sur le marché retiendraient dans des circonstances comparables ;
- le modèle est correctement documenté, y compris ses applications prévues et ses limites, ainsi que ses paramètres clés, les *inputs* requis et les résultats de toute analyse de validation effectuée.

Hypothèses retenues par la direction (Voir par. 13(b)(ii))

A77. L'appréciation par l'auditeur des hypothèses retenues par la direction est fondée sur les seules informations qu'il a à sa disposition au moment de l'audit. Les procédures d'audit portant sur les hypothèses retenues par la direction sont réalisées dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité, et non dans le but d'exprimer une opinion sur les hypothèses elles-mêmes.

A78. Les questions que l'auditeur peut considérer pour évaluer le caractère raisonnable des hypothèses retenues par la direction comprennent, par exemple, le fait de savoir si :

- chaque hypothèse prise isolément apparaît raisonnable ;
- les hypothèses sont interdépendantes et présentent une cohérence entre elles ;
- les hypothèses portant sur l'estimation comptable en question ou sur d'autres estimations comptables apparaissent raisonnables lorsqu'on les considère dans leur ensemble ou en relation avec d'autres ;
- dans le cas d'estimations comptables en juste valeur, les hypothèses reflètent des hypothèses observables sur le marché.

A79. Les hypothèses sur lesquelles les estimations comptables sont basées peuvent refléter les attentes de la direction à l'égard d'objectifs ou de stratégies spécifiques. Dans de telles situations, l'auditeur peut réaliser des procédures d'audit pour apprécier le caractère raisonnable de telles hypothèses en examinant, par exemple, si elles sont cohérentes avec :

- l'environnement économique général et la situation économique de l'entité ;
- les projets de l'entité ;
- les hypothèses retenues dans les périodes précédentes, si cela est pertinent ;
- l'expérience de l'entité, ou les situations qu'elle a connues antérieurement, dans la mesure où ces informations historiques peuvent être considérées comme représentatives de situations ou d'événements futurs ;
- d'autres hypothèses retenues par la direction pour l'établissement des états financiers.

A80. Le caractère raisonnable des hypothèses retenues peut dépendre des intentions de la direction et de sa capacité à mener à bien certaines actions. La direction documente souvent ses projets et ses intentions concernant certains actifs ou passifs et le référentiel comptable applicable peut lui imposer de le faire. Bien que l'étendue des éléments probants à recueillir sur les intentions et la capacité de la direction soit une question de jugement professionnel, les procédures de l'auditeur peuvent inclure :

- de revoir comment la direction a, dans le passé, mis en œuvre ses intentions déclarées ;
- de revoir les projets écrits ainsi que d'autres documents, y compris, le cas échéant, les budgets officiellement approuvés, les autorisations ou les procès-verbaux ;
- de s'enquérir auprès de la direction des raisons d'une action particulière de sa part ;
- de revoir les événements survenus postérieurement à la date des états financiers et jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ;
- d'évaluer la capacité de l'entité à mener des actions particulières compte tenu de sa situation économique et des engagements qu'elle a contractés.

Certains référentiels comptables, cependant, peuvent ne pas permettre la prise en compte des intentions et des projets de la direction dans le processus d'évaluation des estimations comptables. Ceci est souvent le cas pour des estimations comptables en juste valeur du fait que les objectifs d'évaluation exigent que les hypothèses retenues reflètent celles utilisées par les intervenants sur le marché.

A81. Pour évaluer le caractère raisonnable des hypothèses de la direction sous-tendant les estimations comptables en juste valeur, l'auditeur peut, en plus des questions mentionnées ci-dessus lorsqu'elles sont applicables, examiner par exemple :

- s'il y a lieu, si et, dans l'affirmative, comment la direction a tenu compte des variables spécifiques du marché pour établir les hypothèses retenues ;
- si les hypothèses sont cohérentes avec les conditions observables sur le marché et les caractéristiques de l'actif ou du passif sujet à évaluation en juste valeur ;
- si les sources d'où sont tirées les hypothèses des intervenants sur le marché sont pertinentes et fiables et la façon dont la direction a fondé son choix des hypothèses à retenir lorsqu'il existe un certain nombre d'hypothèses différentes des intervenants sur le marché ;
- le cas échéant, si et, dans l'affirmative, comment la direction a tenu compte des hypothèses retenues, ou des informations existantes, relatives à des opérations, à des actifs ou à des passifs, comparables.

A82. Par ailleurs, des estimations comptables en juste valeur peuvent reposer tant sur des *inputs* observables que non observables. Lorsque les estimations comptables sont basées sur des *inputs* non observables, les questions que l'auditeur peut considérer comprennent, par exemple, la façon dont la direction justifie :

- de l'identification des caractéristiques des intervenants sur le marché qui sont pertinentes pour l'estimation comptable ;

- des changements qu'elle a apportés à ses propres hypothèses pour tenir compte, selon elle, des hypothèses que les intervenants sur le marché auraient retenues ;

- qu'elle a intégré les meilleures informations disponibles dans les circonstances ;

- s'il y a lieu, comment ses hypothèses tiennent compte d'opérations, d'actifs ou de passifs comparables.

S'il existe des *inputs* non observables, il est probable que l'évaluation de l'auditeur aura à être associée à d'autres démarches en réponse aux risques évalués, conformément au paragraphe 13, pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. En pareil cas, l'auditeur peut avoir besoin de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, par exemple de consulter la documentation justifiant de la revue et de l'approbation de l'estimation comptable par la direction au niveau hiérarchique approprié et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A83. Lors de son évaluation du caractère approprié des hypothèses sous-tendant une estimation comptable, l'auditeur peut identifier une ou plusieurs hypothèses importantes. Dans l'affirmative, ceci peut indiquer qu'un niveau élevé d'incertitude est attaché à l'estimation comptable et peut, en conséquence, engendrer un risque important. Les paragraphes A102–A115 décrivent des procédures complémentaires à mettre en œuvre en réponse aux risques importants.

Tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Voir par. 13(c))

A84. Tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'évaluation suivi par la direction pour procéder aux estimations comptables peut être une réponse appropriée lorsque ce processus a été correctement conçu, mis en place et suivi, par exemple lorsque :

- la revue et l'approbation des estimations comptables par la direction au niveau hiérarchique approprié et, s'il y a lieu, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sont soumises à des contrôles ;

- l'estimation comptable résulte du traitement programmé par le système comptable de l'entité.

A85. Tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles est requis lorsque :

(a) l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'hypothèse selon laquelle les contrôles sur le processus fonctionnement efficacement ; ou

(b) des contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions[19].

[19] Norme ISA 330, paragraphe 8.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A86. Des contrôles sur le processus d'évaluation des estimations comptables peuvent exister dans les petites entités, mais le formalisme avec lequel ils sont exercés varie. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de contrôles ne sont pas nécessaires en raison de la participation active de la direction dans le processus d'élaboration de l'information financière. Dans le cas de très petites entités, cependant, il peut ne pas exister beaucoup de contrôles que l'auditeur puisse identifier. Pour cette raison, les procédures de l'auditeur en réponse aux risques évalués seront, par nature, des contrôles de substance, en plus de la mise en œuvre d'une ou de plusieurs de celles visées au paragraphe 13.

Détermination d'une estimation ponctuelle ou d'une fourchette d'estimations (Voir par. 13(d))

A87. Il peut être opportun de déterminer une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations pour apprécier l'estimation ponctuelle de la direction lorsque, par exemple :

- une estimation comptable ne résulte pas du traitement programmé des données par le système comptable ;
- la revue par l'auditeur d'estimations comptables similaires reflétées dans les états financiers de la période précédente fait douter de l'efficacité du processus suivi par la direction pour déterminer les estimations comptables de la période en cours ;
- les contrôles de l'entité intégrés au processus de la direction pour déterminer les estimations comptables, ou les contrôles exercés sur ces processus, ne sont pas bien conçus ou correctement mis en place ;
- des événements ou des transactions entre la clôture de la période et la date du rapport de l'auditeur démentent l'estimation ponctuelle de la direction ;
- l'auditeur dispose d'autres sources alternatives de données pertinentes pour déterminer une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations.

A88. Même lorsque la conception et la mise en place des contrôles de l'entité sont satisfaisantes, il peut être efficace ou efficient de déterminer une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations en réponse aux risques évalués. Dans d'autres situations, l'auditeur peut prendre en considération cette approche pour déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures complémentaires et, dans l'affirmative, leur nature et leur étendue.

A89. La démarche adoptée par l'auditeur pour déterminer, soit une estimation ponctuelle, soit une fourchette d'estimations, peut varier en fonction de ce qu'il considère être le plus efficace en la circonstance. Par exemple, l'auditeur peut commencer par déterminer une estimation ponctuelle préliminaire, puis en mesurer la sensibilité par rapport à des modifications dans les hypothèses, pour finalement fixer une fourchette d'estimations à l'intérieur de laquelle il appréciera l'estimation ponctuelle de la direction. De manière alternative, l'auditeur peut commencer par déterminer une fourchette d'estimations en vue de fixer ensuite, si possible, une estimation ponctuelle.

A90. La capacité de l'auditeur à déterminer une estimation ponctuelle, par opposition à une fourchette d'estimations, dépend de plusieurs facteurs, y compris du modèle utilisé, de la nature et de l'étendue des données disponibles et de l'incertitude attachée à l'évaluation de l'estimation comptable concernée. De plus, la décision de déterminer une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations peut être influencée par le référentiel comptable applicable qui peut imposer un type d'estimation ponctuelle à retenir après la prise en compte des différents scénarios et hypothèses, ou bien prescrire une méthode d'évaluation spécifique (par exemple l'utilisation d'une méthode d'actualisation des flux moyens de trésorerie attendus).

A91. L'auditeur peut procéder de plusieurs manières pour déterminer une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations, par exemple :

- en utilisant un modèle, que ce soit un modèle commercialisé sur le marché à l'intention d'une branche ou d'un secteur d'activité, un modèle exclusif ou un modèle développé par l'auditeur ;
- en développant plus avant les hypothèses alternatives de la direction ou les réalisations prévues, par exemple en introduisant un jeu différent d'hypothèses ;
- en utilisant un salarié ou en engageant une personne extérieure à l'entité ayant une expertise spécifique, pour développer ou mettre en œuvre le modèle, ou fournir des hypothèses pertinentes ;
- en se référant à d'autres situations, transactions ou événements comparables, ou, s'il y a lieu, aux valeurs de marché pour des actifs ou des passifs comparables.

Connaissance des hypothèses ou de la méthode retenues par la direction (Voir par. 13(d)(i))

A92. Lorsque l'auditeur détermine une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations et qu'il a recours à des hypothèses ou à une méthode différentes de celles utilisées par la direction, le paragraphe 13(d)(i) exige de l'auditeur qu'il acquière une connaissance suffisante des hypothèses retenues et de la méthode utilisée par la direction pour procéder à l'estimation comptable. Cette connaissance lui procure des informations susceptibles de lui être utiles pour déterminer une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations appropriée. De plus, ceci l'aide à comprendre et à apprécier tout écart important par rapport à l'estimation ponctuelle de la direction. Par exemple, un écart peut provenir du fait que l'auditeur a utilisé des hypothèses différentes, mais tout aussi valables que celles retenues par la direction. Cela peut être l'indication d'une très forte sensibilité de l'estimation comptable à certaines hypothèses et, par conséquent, de l'existence d'une incertitude élevée attachée à l'évaluation, indiquant par là-même que l'estimation comptable peut présenter un risque important. A l'inverse, un écart peut provenir d'une erreur factuelle commise par la direction. En fonction des circonstances, l'auditeur peut juger utile, avant de tirer ses conclusions, de s'entretenir avec la direction des raisons qui l'ont amenée à retenir ses hypothèses et de leur validité, ainsi que des différences, le cas échéant, entre l'approche suivie par la direction pour procéder à l'estimation comptable et celle qu'il a adoptée.

Resserrement de la fourchette d'estimations (Voir par. 13(d)(ii))

A93. Lorsque l'auditeur conclut qu'il est approprié d'avoir recours à une fourchette d'estimations pour apprécier le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction (fourchette d'estimations de l'auditeur), le paragraphe 13(d)(ii) exige que cette fourchette englobe toutes les « réalisations raisonnables » plutôt que toutes les réalisations possibles. Si l'on veut qu'elle soit utile, la fourchette ne peut inclure toutes les réalisations possibles, car elle serait alors trop large pour être efficiente aux fins de l'audit. La fourchette d'estimations de l'auditeur est utile et efficiente lorsqu'elle est suffisamment étroite pour lui permettre de conclure à l'existence ou non d'une anomalie dans l'estimation comptable.

A94. Généralement, une fourchette d'estimations qui a été resserrée de manière à ce qu'elle soit égale ou inférieure au seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux est adéquate pour apprécier le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction. Cependant, notamment dans certains secteurs d'activité, il peut ne pas être possible de resserrer la fourchette d'estimations en dessous d'un tel montant. Ceci ne fait pas nécessairement obstacle à l'enregistrement de l'estimation comptable, mais peut être le signe, cependant, que l'incertitude attachée à l'évaluation de l'estimation comptable est telle qu'elle engendre un risque important. Des mesures complémentaires en réponse aux risques importants sont décrites aux paragraphes A102–A115.

A95. Resserrer la fourchette d'estimations jusqu'à ce que toutes les réalisations à l'intérieur de la fourchette soient considérées comme raisonnables peut être obtenu :

(a) en éliminant de la fourchette les réalisations qui se situent aux extrêmes de celle-ci et dont l'auditeur considère qu'il est peu probable qu'elles se concrétisent ; et

(b) en poursuivant le resserrement de la fourchette, sur la base des éléments probants disponibles, jusqu'à ce que l'auditeur conclue au caractère raisonnable de toutes les réalisations comprises dans celle-ci. Dans de rares cas, l'auditeur peut être en mesure, sur la base d'éléments probants, de resserrer la fourchette jusqu'à aboutir à une estimation ponctuelle.

Prise en compte du besoin ou non de compétences ou de connaissances spécialisées (Voir par. 14)

A96. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur est tenu de s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission d'audit[20]. Ces ressources peuvent inclure, dans la mesure des besoins, l'implication de personnes avec des compétences ou des connaissances spécialisées. De plus, la Norme ISA 220 exige de l'associé responsable de la mission qu'il soit satisfait que l'équipe affectée à la mission, et que tout expert externe désigné par l'auditeur et n'étant pas membre de l'équipe affectée à l'audit, possèdent collectivement la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit[21]. Au cours de l'audit des estimations comptables, l'auditeur peut identifier, à la lumière de son expérience et des circonstances de la mission, le besoin d'avoir recours à des compétences et à des

[20] Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers », paragraphe 8(e).

[21] Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers », paragraphe 14.

connaissances spécialisées eu égard à un ou plusieurs aspects des estimations comptables.

A97. Pour déterminer si des compétences et des connaissances spécialisées sont requises, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que :

- la nature de l'actif ou du passif sous-jacent dans un secteur d'activité particulier (par exemple un gisement minier, un actif agricole, des instruments financiers complexes) ;
- un degré élevé d'incertitude attachée à l'estimation ;
- des calculs complexes ou des modèles spécialisés utilisés, par exemple, pour des estimations en juste valeur en l'absence de marché observable ;
- la complexité des dispositions du référentiel comptable applicable concernant les estimations comptables, y compris le fait qu'il existe certains éléments connus donnant lieu à des interprétations divergentes ou à des pratiques contradictoires ou en évolution ;
- les procédures que l'auditeur a l'intention de mettre en œuvre en réponse aux risques évalués.

A98. Pour la majorité des estimations comptables, même lorsque qu'il existe des incertitudes attachées à leur évaluation, il est peu probable que des compétences ou des connaissances spécialisées soient requises. Par exemple, il est peu probable que des compétences ou des connaissances spécialisées soient nécessaires à l'auditeur pour évaluer une provision pour créances douteuses.

A99. En revanche, l'auditeur peut ne pas posséder les compétences ou la connaissance spécialisées requises lorsqu'il s'agit d'un domaine étranger à la comptabilité ou à l'audit et peut avoir besoin de recourir à un expert pour les acquérir. La Norme ISA 620[22] définit les diligences requises et fournit les modalités d'application sur la façon de déterminer le besoin pour l'auditeur de recourir aux services d'un expert salarié ou extérieur, ainsi que ses responsabilités lors de l'utilisation des travaux d'un expert.

A100. Par ailleurs, dans certains cas, l'auditeur peut conclure à la nécessité de disposer de compétences et de connaissances spécialisées ayant trait à des domaines spécifiques de la comptabilité ou de l'audit. Des personnes ayant de telles compétences ou une telle connaissance peuvent être employées par le cabinet d'audit ou appartenir à une organisation extérieure à celui-ci. Dans le cas où ces personnes réalisent des procédures d'audit dans le cadre de la mission, elles font partie de l'équipe affectée à la mission et, à ce titre, sont sujettes aux exigences de la Norme ISA 220.

A101. Selon sa compréhension et son expérience du travail effectué en collaboration avec l'expert qu'il a désigné ou avec les autres personnes ayant des compétences et une connaissance spécialisées, l'auditeur peut considérer qu'il est opportun de discuter avec ces personnes de questions telles que les dispositions du référentiel comptable applicable afin de vérifier que leur travail est pertinent au regard des objectifs de l'audit.

---

22 Norme ISA 620, « Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur ».

Contrôles de substance complémentaires en réponse aux risques importants (Voir par. 15)

A102. Dans le cadre de l'audit des estimations comptables engendrant des risques importants, les contrôles de substance complémentaires de l'auditeur sont orientés sur l'appréciation :

(a) de la façon dont la direction a évalué les effets sur l'estimation comptable de l'incertitude attachée à son évaluation, ainsi que du bien-fondé ou non de son enregistrement dans les états financiers ; et

(b) de la pertinence des informations fournies la concernant.

Incertitude attachée à l'évaluation

Prise en compte par la direction de l'incertitude attachée à l'évaluation de l'estimation comptable (Voir par. 15(a))

A103. La direction peut évaluer des hypothèses ou des réalisations alternatives des estimations comptables au moyen de diverses méthodes, selon les circonstances. L'une des méthodes possibles utilisées par la direction consiste à effectuer une analyse de sensibilité. Ceci peut impliquer de déterminer comment le montant chiffré d'une estimation comptable varie en fonction de différentes hypothèses. Même les estimations comptables en juste valeur peuvent varier dès lors que tous les intervenants sur le marché ne retiennent pas les mêmes hypothèses. Une analyse de sensibilité peut déboucher sur plusieurs scénarios possibles de réalisation, quelquefois présentés sous la forme de fourchettes de réalisations par la direction, tels que des scénarios « pessimistes » ou « optimistes ».

A104. Une analyse de sensibilité peut démontrer que la modification de certaines hypothèses n'affecte en rien l'estimation comptable. Inversement, elle peut montrer que l'estimation comptable est sensible à une ou plusieurs hypothèses, sur lesquelles l'auditeur concentre alors son attention.

A105. Ceci ne veut pas dire que l'incertitude attachée à l'évaluation appelle une méthode particulière (telle qu'une analyse de sensibilité) plutôt qu'une autre, ou que la prise en compte par la direction d'hypothèses ou de réalisations alternatives conduit à un examen approfondi avec une documentation détaillée à l'appui. Au contraire, l'important est de savoir si la direction a, ou non, apprécié la façon dont l'incertitude attachée à l'évaluation peut affecter l'estimation comptable et non pas quelle méthode en particulier a été utilisée. En conséquence, lorsque la direction n'a pas pris en considération des hypothèses ou des réalisations alternatives, il peut être nécessaire pour l'auditeur de s'entretenir avec celle-ci de la façon dont elle a apprécié les effets de l'incertitude attachée à l'évaluation de l'estimation comptable et d'obtenir la justification de sa démarche.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A106. Les petites entités peuvent avoir recours à des moyens simples pour apprécier l'incertitude attachée à l'évaluation. En plus d'examiner la documentation disponible, l'auditeur peut recueillir de la direction d'autres éléments probants démontrant qu'elle a pris en considération des hypothèses ou des réalisations alternatives. Par ailleurs, il peut se faire que la direction n'ait pas l'expertise pour envisager d'autres réalisations

alternatives ou pour répondre d’une quelconque autre manière à l’incertitude attachée à l’évaluation de l’estimation comptable. Dans de tels cas, l’auditeur peut expliquer à la direction le processus ou les différentes méthodes disponibles pour y procéder, ainsi que la manière de les documenter. Toutefois, ceci ne modifie pas la responsabilité de la direction quant à l’établissement des états financiers.

Hypothèses importantes (Voir par. 15(b))

A107. Une hypothèse retenue dans l’évaluation d’une estimation comptable peut être réputée importante si une variable raisonnable de cette hypothèse affecterait de manière significative l’évaluation de l’estimation comptable.

A108. Les éléments étayant les hypothèses importantes provenant de la connaissance de la direction peuvent être obtenus à partir du processus permanent d’analyse stratégique et de gestion du risque suivi par cette dernière. Même en l’absence de processus formels bien établis, comme ceci peut être le cas dans les petites entités, l’auditeur peut être en mesure d’apprécier les hypothèses à partir des demandes d’informations adressées à la direction et d’entretiens avec celle-ci, ainsi que par la mise en œuvre d’autres procédures d’audit visant à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

A109. Les éléments pris en compte par l’auditeur pour apprécier les hypothèses retenues par la direction sont présentés dans les paragraphes A77–A83.

Intention et capacité de la direction à mener à bien certaines actions (Voir par. 15(c))

A110. Les éléments pris en compte par l’auditeur pour apprécier les hypothèses retenues par la direction ainsi que ses intentions et sa capacité à mener à bien certaines actions sont présentés dans les paragraphes A13–A80.

Détermination d’une fourchette d’estimations (Voir par. 16)

A111. Lors de l’établissement des états financiers, la direction peut avoir la conviction d’avoir correctement pris en considération les effets de l’incertitude attachée à l’évaluation des estimations comptables engendrant des risques importants. Dans certaines situations, cependant, l’auditeur peut considérer comme insuffisante la démarche de la direction. Ceci peut être le cas, par exemple, lorsque l’auditeur juge :

- que des éléments probants suffisants et appropriés n’ont pas pu être recueillis à partir de son évaluation de la façon dont la direction a pris en compte les effets de l’incertitude attachée à l’évaluation ;
- qu’il est nécessaire d’approfondir plus avant l’analyse du niveau d’incertitude attachée à l’évaluation d’une estimation comptable, par exemple lorsqu’il a connaissance de fortes variations dans les réalisations d’estimations comptables similaires dans des situations analogues ;
- qu’il est peu probable que d’autres éléments probants puissent être recueillis, par exemple, à partir de la revue des événements survenus jusqu’à la date de son rapport d’audit ;
- qu’il existe des indices que la direction a introduit des biais dans la détermination des estimations comptables.

A112. Les éléments pris en compte par l'auditeur pour déterminer en conséquence une fourchette d'évaluations sont présentés dans les paragraphes A87–A95.

Critères d'enregistrement et d'évaluation

Enregistrement des estimations comptables dans les états financiers (Voir par. 17(a))

A113. Lorsque la direction a enregistré une estimation comptable dans les états financiers, l'évaluation de l'auditeur vise avant tout à apprécier si l'évaluation de cette estimation est suffisamment fiable pour satisfaire aux critères d'enregistrement prescrits par le référentiel comptable applicable.

A114. Pour ce qui est des estimations comptables qui n'ont pas été enregistrées, l'évaluation de l'auditeur vise avant tout à déterminer si les critères de reconnaissance fixés par le référentiel comptable applicable n'exigeaient pas en fait leur enregistrement. Même lorsqu'une estimation comptable n'a pas été enregistrée, et que l'auditeur conclut que ce traitement est approprié, il peut arriver que ce fait nécessite une mention dans les notes annexes aux états financiers. L'auditeur peut aussi considérer qu'il est nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur l'existence d'une incertitude majeure en ajoutant un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit. La Norme ISA 706[23] définit les diligences requises et les modalités d'application concernant l'ajout de tels paragraphes.

Base d'évaluation pour les estimations comptables (Voir par. 17(b))

A115. En ce qui concerne les estimations comptables en juste valeur, certains référentiels comptables n'exigent, ou ne permettent, les évaluations et informations en juste valeur que dans les cas où il est présumé que cette évaluation sera fiable. Dans certains cas, cette présomption peut être écartée lorsque, par exemple, il n'existe pas de méthode ou de base d'évaluation appropriée. En pareil cas, l'appréciation de l'auditeur vise avant tout à déterminer si le fondement de la décision de la direction d'écarter la présomption portant sur la fiabilité de l'évaluation en juste valeur telle que prévue par le référentiel comptable applicable est appropriée.

Appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et recherche d'anomalies (Voir par. 18)

A116. Sur la base des éléments probants recueillis, l'auditeur peut conclure que ces éléments indiquent qu'une estimation comptable diffère de l'estimation ponctuelle de la direction. Lorsqu'une estimation ponctuelle de l'auditeur est étayée par des éléments probants, l'écart entre son estimation et l'estimation ponctuelle de la direction constitue une anomalie. Lorsque l'auditeur est parvenu à la conclusion que l'utilisation de la fourchette d'estimations qu'il a déterminée fournit des éléments probants suffisants et appropriés, une estimation ponctuelle de la direction qui sort de cette fourchette sera considérée comme non étayée par des éléments probants. En pareil cas, l'anomalie est au moins égale à la différence entre l'estimation ponctuelle de la direction et le montant donné par l'extrémité la plus proche de la fourchette d'estimations de l'auditeur.

---

23 Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

A117. Lorsque la direction a modifié une estimation comptable, ou la méthode d'évaluation par rapport à la période précédente, sous prétexte d'un changement dans les circonstances apprécié de manière subjective, l'auditeur peut conclure, compte tenu des éléments probants dont il dispose, que l'estimation comptable comporte une anomalie en raison du changement arbitraire effectué par la direction, ou y voir l'indice d'un biais possible introduit par celle-ci. (Voir par. A124–A125)

A118. La Norme ISA 450[24] fournit des modalités d'application sur la façon de catégoriser les anomalies pour les besoins de l'évaluation de l'auditeur de l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées. Pour ce qui concerne les estimations comptables, une anomalie, qu'elle provienne de fraudes ou résulte d'erreurs, peut découler :

- d'anomalies pour lesquelles il n'y a aucun doute (anomalies factuelles) ;
- de différences sur les estimations comptables résultant de jugements de la direction que l'auditeur considère comme déraisonnables, ou du choix ou de l'application de méthodes comptables que celui-ci considère inappropriées (anomalies liées au jugement) ;
- de la meilleure estimation des anomalies dans une population que fait l'auditeur en extrapolant à l'ensemble de la population échantillonnée celles détectées dans les échantillons tirés de cette population (anomalies extrapolées).

Dans certains cas où des estimations comptables sont en jeu, une anomalie pourrait provenir d'une combinaison de ces facteurs, rendant difficile, voire impossible, de l'affecter à une catégorie spécifique.

A119. L'appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et des informations les concernant fournies dans les états financiers, que ces informations soient exigées par le référentiel comptable applicable ou fournies volontairement, implique que l'auditeur prenne en compte essentiellement les mêmes facteurs que pour l'audit d'une estimation comptable enregistrée dans les états financiers.

Informations fournies concernant les estimations comptables

Informations à fournir selon le référentiel comptable applicable (Voir par. 19)

A120. La présentation d'états financiers conformes au référentiel comptable applicable implique de fournir des informations pertinentes sur des éléments de caractère significatif. Le référentiel comptable applicable peut permettre, ou prescrire, de produire des informations concernant les estimations comptables, et il se peut que certaines entités décident volontairement de fournir des informations supplémentaires dans les notes annexes aux états financiers. Ces informations peuvent comprendre, par exemple :

- la description des hypothèses retenues ;
- la méthode d'évaluation utilisée, y compris tout modèle applicable ;
- les motifs du choix de la méthode d'évaluation ;

[24] Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit ».

- l'effet de tout changement de méthode d'évaluation par rapport à la période précédente ;
- les sources et les incidences de l'incertitude attachée à l'évaluation.

De telles informations sont pertinentes pour permettre aux utilisateurs de comprendre les estimations comptables enregistrées ou faisant l'objet des informations fournies les concernant dans les états financiers, et il est nécessaire que l'auditeur recueille des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité ou non avec les dispositions du référentiel comptable applicable des informations ainsi fournies.

A121. Dans certains cas, le référentiel comptable applicable peut exiger de donner des informations spécifiques sur les incertitudes. Par exemple, certains référentiels comptables imposent de fournir :

- des informations sur les hypothèses-clés et les autres sources de l'incertitude attachée à l'évaluation qui comportent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable d'actifs ou de passifs. De tels éléments dont la mention est obligatoire peuvent être désignés par le terme de « sources principales d'incertitude attachée à l'évaluation d'estimations comptables » ou « estimations comptables critiques » ;
- des informations sur la fourchette des réalisations possibles, ainsi que sur les hypothèses retenues pour déterminer cette fourchette ;
- des informations relatives à l'importance des estimations comptables en juste valeur au regard de la situation et de la performance financières de l'entité ;
- des informations qualitatives, comme les expositions au risque et les facteurs qui en sont à l'origine, les objectifs de l'entité, ses politiques et procédures de gestion du risque et les méthodes utilisées pour mesurer le risque, ainsi que toute modification de l'un ou l'autre de ces aspects qualitatifs par rapport à la période précédente ;
- des informations quantitatives, comme le degré d'exposition de l'entité au risque, tirées des données fournies en interne aux dirigeants-clés de l'entité y compris le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché.

Informations à fournir sur l'incertitude attachée à l'évaluation d'estimations comptables engendrant des risques importants (Voir par. 20)

A122. Dans le cas d'estimations comptables présentant un risque important, même lorsque les informations fournies sont conformes au référentiel comptable applicable, l'auditeur peut conclure que l'information fournie concernant l'incertitude attachée à l'évaluation est inadéquate eu égard aux circonstances et aux faits concernés. Plus la fourchette de réalisations possibles des estimations comptables est ouverte par rapport au seuil de signification fixé (voir à ce titre le paragraphe A94), plus il est important que l'auditeur apprécie l'adéquation des informations fournies sur les incertitudes attachées aux évaluations.

A123. Dans certains cas, l'auditeur peut juger approprié d'encourager la direction à décrire, dans les notes aux états financiers, les circonstances se rapportant à l'incertitude

attachée à l'évaluation. La Norme ISA 705[25] fournit des modalités d'application visant les répercussions sur l'opinion de l'auditeur lorsque celui-ci considère que les informations fournies dans les états financiers par la direction sur l'incertitude attachée à l'évaluation sont inadéquates ou trompeuses.

Indices de biais possibles introduits par la direction (Voir par. 21)

A124. Au cours de l'audit, l'auditeur peut être amené à avoir connaissance de jugements ou de décisions de la direction qui présentent des indices de biais possibles introduits par celle-ci. De tels indices peuvent le conduire à s'interroger sur le fait de savoir si son évaluation des risques et les réponses qui y sont apportées sont toujours appropriées, et l'amener à considérer les conséquences que cela peut avoir sur le reste de l'audit. Par ailleurs, de tels indices peuvent avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, tel qu'explicité dans la Norme ISA 700[26].

A125. Des exemples d'indices de biais possibles introduits par la direction dans les estimations comptables sont donnés ci-après :

- changements dans les estimations comptables ou les méthodes d'évaluation de ces estimations pour lesquels la direction a exercé un jugement subjectif sans fondement sur un changement de circonstances ;
- utilisation des hypothèses propres à l'entité pour les estimations comptables en juste valeur alors qu'elles ne sont pas cohérentes avec les hypothèses observables sur le marché ;
- choix ou élaboration d'hypothèses importantes aboutissant à une estimation ponctuelle allant dans le sens des objectifs de la direction ;
- choix d'une estimation ponctuelle pouvant être révélatrice d'une tendance à l'optimisme ou au pessimisme.

Déclarations écrites (Voir par. 22)

A126. La Norme ISA 580[27] traite de l'utilisation des déclarations écrites. En fonction de la nature, du caractère significatif et de l'ampleur de l'incertitude attachée à l'évaluation, les déclarations écrites concernant les estimations comptables enregistrées ou présentées dans les informations fournies dans les états financiers peuvent inclure des déclarations attestant :

- du caractère approprié des processus d'évaluation, y compris des hypothèses et des modèles y afférents, utilisés par la direction pour procéder aux estimations comptables dans le cadre du référentiel comptable applicable, et de la permanence dans l'application de ces processus ;
- que les hypothèses reflètent bien les intentions de la direction et que celle-ci a la capacité de mener à bien des actions spécifiques au nom de l'entité, lorsque ceci

25 Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

26 Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ».

27 Norme ISA 580, « Déclarations écrites ».

est pertinent par rapport aux estimations comptables et aux informations à fournir les concernant ;

- que les informations fournies concernant les estimations comptables sont exhaustives et appropriées au regard du référentiel comptable applicable ;
- qu'aucun événement postérieur à la date de clôture n'est survenu qui nécessiterait un ajustement des estimations comptables enregistrées et des informations fournies les concernant présentées dans les états financiers.

A127. Pour celles des estimations comptables qui ne sont ni enregistrées, ni présentées dans les notes annexes aux états financiers, les déclarations écrites peuvent aussi attester :

- que la direction avait de bons motifs pour juger que les critères d'enregistrement ou de présentation de l'information fournie en notes aux états financiers prescrits par le référentiel comptable n'étaient pas remplis ; (Voir par. A114)
- que la direction avait de bons motifs pour écarter la présomption portant sur la fiabilité de l'évaluation en juste valeur telle que prévue par le référentiel comptable applicable, pour celles des estimations comptables qui ne sont ni évaluées, ni présentées, à leur juste valeur. (Voir par. A115)

Documentation (Voir par. 23)

A128. Le fait de consigner dans les dossiers des indices de biais possibles introduits par la direction aide l'auditeur à déterminer si son évaluation des risques et les réponses qu'il a mises en œuvre demeurent appropriées, ainsi qu'à évaluer si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. Voir paragraphe A125 pour des exemples d'indices de biais possibles introduits par la direction.

Annexe

(Voir par. A1)

Evaluations en juste valeur et informations à fournir les concernant selon différents référentiels comptables

La présente annexe a seulement pour objet de donner un aperçu général des évaluations en juste valeur et des informations à fournir les concernant selon différents référentiels comptables, à des fins de compréhension et de mise en contexte.

1. Différents référentiels comptables exigent ou permettent une diversité d'évaluations en juste valeur et d'informations à fournir les concernant dans les états financiers. Ils varient également dans le niveau de détail du mode d'évaluation des actifs et passifs ou des informations y afférentes à fournir. Certains référentiels comptables fixent des règles strictes, d'autres ne donnent que des principes généraux et certains ne fournissent aucune indication. Par ailleurs, certains secteurs d'activité ont leurs propres pratiques en matière d'évaluations et d'informations à fournir en juste valeur.

2. La définition de la juste valeur peut varier selon les référentiels comptables, ou dans le même référentiel, selon le type d'actif, de passif ou d'informations à fournir. Par exemple, la Norme Comptable Internationale (IAS) 39[1] définit la juste valeur comme « le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale ». La notion de juste valeur suppose habituellement la réalisation immédiate d'une transaction, plutôt que son règlement à une date antérieure ou future. En conséquence, l'évaluation à la juste valeur consistera à déterminer le prix estimatif auquel la transaction interviendrait. Par ailleurs, bien que différents référentiels comptables puissent utiliser des termes tels que « valeur spécifique à l'entité », « valeur d'utilité », ou des termes similaires, le concept de juste valeur au sens de la présente Norme ISA reste applicable.

3. Les référentiels comptables peuvent traiter les fluctuations que connaissent les évaluations en juste valeur au fil du temps de différentes manières. Par exemple, un référentiel comptable particulier peut exiger que les fluctuations dans les évaluations en juste valeur de certains actifs ou passifs soient directement enregistrées en capitaux propres, tandis que d'autres prescrivent leur comptabilisation en résultat. Selon certains référentiels comptables, la décision d'évaluer ou non un actif ou un passif en juste valeur, ou la détermination des modalités d'évaluation, dépendent de l'intention de la direction de mener à bien certaines actions concernant l'actif ou le passif concerné.

4. Selon les référentiels comptables, il peut être exigé ou permis, à des degrés divers, de procéder à des évaluations spécifiques en juste valeur et de fournir des informations les concernant dans les états financiers. Il se peut que le référentiel comptable :

   - formule des exigences en matière d'évaluation, de présentation et d'informations à fournir pour certains éléments figurant dans les états financiers ou dans les notes annexes, ou présentés à titre d'informations complémentaires ;

1 Norme IAS 39, « Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation ».

- permette certaines évaluations en juste valeur à la discrétion de l'entité ou seulement lorsque certains critères sont remplis ;
- prescrive une méthode particulière pour déterminer la juste valeur, par exemple le recours à un évaluateur indépendant ou l'adoption de règles spécifiques pour l'utilisation de la méthode des flux de trésorerie actualisés ;
- laisse le choix entre plusieurs méthodes pour déterminer la juste valeur (les critères de sélection de la méthode pouvant, ou non, être fournis par le référentiel comptable) ;
- ne fournisse aucune indication sur les évaluations en juste valeur ou les informations à fournir les concernant, autrement qu'en faisant clairement référence aux usages ou aux pratiques constatés, par exemple, dans un secteur d'activité donné.

5. Certains référentiels comptables n'exigent ou ne permettent les évaluations ou les informations en juste valeur que dans les cas où il est présumé que l'évaluation en juste valeur d'actifs ou de passifs sera fiable. Dans certains cas, cette présomption peut être écartée lorsque l'actif ou le passif n'est coté sur aucun marché actif et qu'il est clair que toute autre méthode d'évaluation raisonnable de la juste valeur serait inadaptée ou inapplicable. Certains référentiels comptables peuvent établir une hiérarchie qui distingue entre les types d'*inputs* à utiliser pour aboutir aux justes valeurs, allant d'*inputs* clairement « observables » fournis par les cours de marchés actifs jusqu'à ceux « non observables » reposant sur le jugement que l'entité se fait des hypothèses que retiendraient les intervenants sur le marché.

6. Certains référentiels comptables exigent que des ajustements ou des modifications spécifiques soient apportés aux informations concernant l'évaluation, ou que d'autres aspects propres à un type d'actif ou de passif soient pris en compte. Par exemple, la comptabilisation d'investissements immobiliers peut nécessiter que des corrections soient apportées à la valeur de marché fixée par expertise pour tenir compte, entre autres, des frais de cession estimés, de l'état du bien et de son emplacement ou d'autres aspects. De même, si le marché d'un actif particulier n'est pas un marché actif, il se peut que le prix coté publié nécessite d'être ajusté ou modifié pour aboutir à une estimation de la juste valeur plus proche de la réalité. Par exemple, les prix cotés du marché peuvent ne pas refléter la juste valeur si les échanges sont rares, si le marché n'est pas bien établi ou si le volume des éléments échangés est faible par rapport au volume global d'éléments existants. Dans ce cas, il peut s'avérer nécessaire d'ajuster ou de modifier les prix du marché. Pour ce faire, il peut être nécessaire d'obtenir des informations sur le marché à partir d'autres sources afin d'effectuer de tels ajustements ou modifications. Par ailleurs, dans certains cas, il peut aussi être nécessaire de tenir compte des biens affectés en garantie (par exemple, des biens affectés en garantie de certains types de dettes) pour établir la juste valeur ou la dépréciation éventuelle d'un actif ou d'un passif.

7. Dans la plupart des référentiels comptables, il existe une présomption sous-tendant le concept d'évaluation en juste valeur de continuité de l'exploitation de l'entité et de l'absence d'intention ou de nécessité de procéder à sa liquidation, de réduire de manière drastique le champ de ses activités, ou de conclure une opération à des conditions défavorables. Dans ce cas, toutefois, la juste valeur ne serait donc pas le montant que l'entité recevrait ou règlerait dans le cadre d'une opération forcée, d'une

liquidation involontaire ou d'une vente judiciaire. Néanmoins, la conjoncture économique générale ou les conditions économiques de certains secteurs d'activité peuvent conduire à un manque de liquidité du marché et exiger de prendre comme base de la juste valeur des prix qui sont à la baisse, voire qui se sont effondrés. Une entité peut toutefois avoir à prendre en compte sa situation économique ou opérationnelle actuelle pour déterminer la juste valeur de ses actifs et de ses passifs si le référentiel comptable qu'elle applique le requiert ou le permet, ce référentiel pouvant, ou non, préciser la manière de le faire. Par exemple, le fait que les projets de la direction prévoient la cession anticipée d'un actif pour répondre à des objectifs opérationnels spécifiques peut avoir une incidence sur la détermination de la juste valeur de cet actif.

Importance grandissante des évaluations en juste valeur

8. Les évaluations en juste valeur et les informations à fournir les concernant prennent une importance grandissante dans les référentiels comptables. Dans les états financiers, les justes valeurs peuvent être reflétées sous différentes formes et se traduire par de multiples incidences. Elles peuvent notamment concerner :

- certains actifs ou passifs, tels que les titres de placement ou les passifs au titre d'une obligation provenant d'un instrument financier évalué quotidiennement ou périodiquement à la valeur de marché ;

- certains éléments des capitaux propres, par exemple lorsqu'il s'agit de comptabiliser, d'évaluer et de présenter certains instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres, telles les obligations convertibles au gré du porteur en actions ordinaires de l'émetteur ;

- certains actifs ou passifs particuliers acquis par voie de regroupement d'entreprises. Par exemple, la détermination initiale du *goodwill* résultant de l'achat d'une entité dans le cadre d'un regroupement d'entreprises est généralement basée sur l'évaluation en juste valeur des actifs et des passifs identifiables acquis et de la juste valeur de la rémunération versée en contrepartie ;

- certains actifs ou passifs ajustés en juste valeur à une date donnée. Certains référentiels comptables peuvent exiger une évaluation en juste valeur pour quantifier l'ajustement d'un actif ou d'un ensemble d'actifs dans le cadre d'un test de dépréciation ; par exemple, un test de dépréciation du *goodwill* résultant d'un regroupement d'entreprises réalisé en se basant sur la juste valeur d'une entité ou d'une unité opérationnelle donnée, cette valeur étant ensuite attribuée à l'ensemble d'actifs ou de passifs concernés de l'entité ou de l'unité opérationnelle afin d'aboutir à un *goodwill* implicite qui sera ensuite comparé au *goodwill* enregistré ;

- le cumul d'un ensemble d'actifs ou de passifs. Dans certaines circonstances, l'évaluation d'une catégorie ou d'un ensemble d'actifs ou de passifs nécessite le cumul des justes valeurs de certains des actifs ou passifs individuels compris dans la catégorie ou l'ensemble. Par exemple, selon le référentiel comptable applicable à l'entité, l'évaluation d'un portefeuille de prêts diversifiés pourrait être déterminée sur la base de la juste valeur de certaines catégories de prêts composant le portefeuille ;

- des informations fournies dans les notes annexes aux états financiers ou présentées en tant qu'informations supplémentaires, mais non enregistrées dans les états financiers.

NORME INTERNATIONAL D'AUDIT 550

PARTIES LIEES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 550, « Parties liées », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant les relations et les transactions avec les parties liées dans un audit d'états financiers. Elle fournit, en particulier, des précisions sur la manière d'appliquer les Normes ISA 315[1], ISA 330[2] et ISA 240[3], au regard des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées.

Nature des relations et des transactions avec les parties liées

2. De nombreuses transactions avec les parties liées sont conclues dans le cadre normal des activités. Dans ces circonstances, elles peuvent ne pas donner lieu à un risque plus élevé d'anomalies significatives dans les états financiers que les transactions similaires traitées avec des parties non liées. Toutefois, la nature des relations et des transactions avec les parties liées peut, dans certaines situations, engendrer des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les états financiers que les transactions avec des parties non liées. Par exemple :

   - les parties liées peuvent exercer leur activité en ayant recours à un large éventail de liens et de structures complexes, avec pour conséquence un accroissement de la complexité des transactions avec les parties liées ;
   - les systèmes d'information peuvent s'avérer inefficaces pour identifier ou récapituler les transactions et les soldes entre une entité et ses parties liées ;
   - les transactions avec les parties liées peuvent ne pas être conclues à des termes et conditions normales de marché ; par exemple, certaines transactions avec des parties liées peuvent être conclues sans contrepartie.

Responsabilité de l'auditeur

3. Du fait que les parties liées ne sont pas indépendantes les unes des autres, de nombreux référentiels comptables contiennent des règles spécifiques quant à la comptabilisation et aux informations à fournir relatives aux relations, aux transactions et aux soldes avec les parties liées, afin de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre leur nature et leur incidence réelle ou potentielle sur les états financiers. Lorsque le référentiel comptable applicable établit de telles règles, l'auditeur a l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit pour identifier, évaluer et répondre aux risques d'anomalies significatives provenant du fait que l'entité n'aurait pas correctement comptabilisé ou communiqué les relations, transactions ou soldes avec les parties liées conformément aux exigences du référentiel comptable.

4. Même si le référentiel comptable applicable ne contient que des règles minimales ou n'établit aucune règle concernant les parties liées, il est néanmoins nécessaire que

[1] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

[2] Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

[3] Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers ».

l'auditeur acquière une connaissance suffisante des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées pour lui permettre de conclure que les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et ces transactions :

(a) sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ; ou (Voir par. A2)

(b) ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité). (Voir par. A3)

5. En outre, une connaissance des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées est pertinente pour l'auditeur dans l'identification d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraudes conformément à la Norme ISA 240[4], du fait même que la fraude peut être plus facilement commise par l'intermédiaire de parties liées.

6. En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux Normes ISA[5]. En ce qui concerne les parties liées, les incidences potentielles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont plus grandes pour des raisons telles que :

(a) le fait que la direction puisse ne pas être au courant de l'existence de toutes les relations et transactions avec les parties liées, notamment dans les cas où le référentiel comptable applicable ne contient pas de règles en la matière ;

(b) le fait que les relations avec les parties liées peuvent présenter une opportunité plus grande de collusion, de dissimulation ou de manipulation par la direction.

7. Planifier et réaliser l'audit en faisant preuve d'esprit critique tel que l'exige la Norme ISA 200[6] est donc particulièrement important dans ce contexte, compte tenu de la possibilité que des relations et des transactions avec des parties liées n'aient pas été révélées. Les diligences requises par cette Norme ISA sont destinées à assister l'auditeur dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées et dans la définition de procédures d'audit répondant aux risques évalués.

Date d'entrée en vigueur

8. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :

4 Norme ISA 240, paragraphe 24.

5 Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe A52.

6 Norme ISA 200, paragraphe 15.

(a) d’acquérir une connaissance suffisante des relations et des transactions avec les parties liées, que le référentiel comptable applicable établisse ou non des règles en la matière, pour être en mesure de :

(i) relever des facteurs de risque de fraudes, s’il en existe, découlant de relations et de transactions avec les parties liées, qui sont pertinents pour l’identification et l’évaluation des risques d’anomalies significatives provenant de fraudes ; et

(ii) conclure, sur la base des éléments probants recueillis, si les états financiers, pour autant qu’ils soient affectés par ces relations et ces transactions :

a. sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ; ou

b. ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité) ; et

(b) en outre, lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement identifiées et comptabilisées dans les états financiers et si une information pertinente les concernant a été fournie dans ceux-ci.

Définitions

10. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

(a) Transaction conclue à des conditions de concurrence normale – Transaction conclue selon des termes et à des conditions similaires à celle effectuée entre un acheteur et un vendeur consentants qui ne sont pas liés et qui agissent de manière indépendante l’un par rapport à l’autre et au mieux de leurs intérêts respectifs ;

(b) Parties liées – Partie qui répond à l’une ou l’autre des conditions suivantes : (Voir par. A4–A7)

(i) une partie liée telle que définie par le référentiel comptable applicable ; ou

(ii) lorsque le référentiel comptable applicable définit des règles minimales ou ne contient aucune règle concernant les parties liées :

a. une personne, ou une autre entité, qui détient le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l’entremise d’un ou de plusieurs intermédiaires, sur l’entité qui présente ses états financiers ;

b. une autre entité, sur laquelle l’entité qui présente ses états financiers a le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l’entremise d’un ou de plusieurs intermédiaires ; ou

c. une autre entité qui se trouve, avec l'entité qui présente ses états financiers, sous un contrôle commun du fait :

   i. d'actionnaires communs les contrôlant ;

   ii. de la détention du capital par les membres d'une même famille ; ou

   iii. d'une direction générale commune.

   Toutefois, les entités qui sont sous le contrôle commun d'un Etat (par exemple d'un gouvernement national, régional ou local) ne sont pas considérées comme des parties liées à moins qu'elles ne concluent des transactions importantes ou partagent entre elles des ressources à grande échelle.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

11. Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées que les Normes ISA 315 et ISA 240 requièrent de l'auditeur pendant l'exécution de son audit[7], il est prévu que les procédures d'audit et les autres procédures liées mentionnées aux paragraphes 12 à 17 doivent être réalisées par l'auditeur pour réunir des informations pertinentes pour identifier les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. (Voir par. A8)

Compréhension des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées

12. Les entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission requis[8] par les Normes ISA 315 et ISA 240 doivent porter notamment sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs qui pourraient découler de relations ou de transactions avec les parties liées. (Voir par. A9–A10)

13. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :

    (a) de l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente ; (Voir par. A11–A14)

    (b) de la nature des relations entre l'entité et ces parties liées ; et

    (c) de toute transaction conclue par l'entité avec les parties liées au cours de la période et, si tel est le cas, du type de transaction et de son objet.

14. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques jugées appropriées, pour acquérir une connaissance des contrôles, s'ils existent, que la direction a mis en place pour : (Voir par. A15–A20)

---

7 Norme ISA 315, paragraphe 5 ; Norme ISA 240, paragraphe 16.

8 Norme ISA 315, paragraphe 10 ; Norme ISA 240, paragraphe 15.

(a) identifier, comptabiliser et communiquer les relations et les transactions avec les parties liées conformément au référentiel comptable applicable ;

(b) autoriser et approuver les transactions et les accords importants intervenus avec les parties liées ; et (Voir par. A21)

(c) autoriser et approuver les transactions et les accords importants intervenus qui sortent du cadre normal des activités.

Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de la revue de la comptabilité et des documents

15. Au cours de l'audit, lors de son examen de la comptabilité et des documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords intervenus et aux autres informations qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées antérieurement. (Voir par. A22–A23)

En particulier, l'auditeur doit inspecter les documents suivants à la recherche d'indices indiquant l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées antérieurement :

(a) confirmations des banques ou des conseils juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre ;

(b) procès-verbaux d'assemblées d'actionnaires et des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et

(c) tout autre élément comptable ou document qu'il considère nécessaire en la circonstance.

16. Si l'auditeur identifie, lors de la mise en œuvre des procédures d'audit requises par le paragraphe 15 ou d'autres procédures d'audit, des transactions importantes n'entrant pas dans le cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction : (Voir par. A24–A25)

(a) de la nature de ces opérations ; et (Voir par. A26)

(b) si des parties liées pourraient être concernées. (Voir par. A27)

Partage de l'information sur les parties liées avec l'équipe affectée à la mission

17. L'auditeur doit partager l'information obtenue concernant les parties liées à l'entité avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission. (Voir par. A28)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

18. Pour satisfaire à la diligence de la Norme ISA 315 requérant de l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives[9], celui-ci doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées et déterminer si l'un de ces risques est important. En y procédant, l'auditeur doit considérer les transactions importantes identifiées avec les parties liées

[9] Norme ISA 315, paragraphe 25.

conclues en dehors du cadre normal des activités de l'entité comme générant des risques importants.

19. Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (y compris des circonstances associées à l'existence d'une partie ayant une influence dominante) lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes conformément à la Norme ISA 240. (Voir par. A6 et A29–A30)

Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

20. Dans le cadre de la Norme ISA 330 qui exige de l'auditeur de répondre aux risques évalués[10], celui-ci définit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. Ces procédures d'audit doivent inclure celles requises par les paragraphes 21 à 24. (Voir par. A31–A34)

Identification de parties liées ou de transactions importantes avec des parties liées non identifiées ou non communiquées antérieurement

21. Si l'auditeur identifie des accords ou des informations qui laissent supposer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas antérieurement identifiées ou ne lui aurait pas communiquées, il doit déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou de ces transactions.

22. Lorsque l'auditeur identifie des parties liées ou des transactions importantes avec celles-ci que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, il doit :

    (a) communiquer rapidement l'information concernée aux autres membres de l'équipe affectée à la mission ; (Voir par. A35)

    (b) lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées :

        (i) demander à la direction d'identifier toutes les transactions avec les parties liées nouvellement identifiées afin qu'il puisse les examiner de manière plus approfondie ; et

        (ii) s'enquérir de la raison pour laquelle les contrôles de l'entité sur les relations et les transactions avec les parties liées n'ont pas permis de les identifier ou de les communiquer ;

    (c) mettre en œuvre des contrôles de substance sur ces parties liées nouvellement identifiées ou sur les transactions importantes avec celles-ci ; (Voir par. A36)

[10] Norme ISA 330, paragraphes 5–6.

(d) reconsidérer le risque que d'autres parties liées ou que d'autres transactions importantes avec des parties liées que la direction n'avait pas antérieurement identifiées ou ne lui avait pas communiquées puissent exister, et mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires ; et

(e) si la non-communication par la direction s'avère intentionnelle (et en conséquence est l'indication d'un risque d'anomalie significative provenant de fraude), en apprécier les implications sur l'audit. (Voir par. A37)

Transactions importantes identifiées avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité

23. Pour les transactions importantes conclues avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :

(a) examiner les contrats ou les accords sous-jacents, s'il en existe, et apprécier si :

(i) la logique (ou l'absence de logique) économique de la transaction suggère qu'elle puisse avoir été conclue dans le but d'élaborer une information financière mensongère ou de dissimuler un détournement d'actifs[11] ; (Voir par. A38–A39)

(ii) les termes des transactions sont cohérents avec les explications de la direction ; et

(iii) les transactions ont été correctement enregistrées et les informations les concernant fournies conformément au référentiel comptable applicable ; et

(b) recueillir des éléments probants sur le fait que les transactions ont bien été autorisées et approuvées. (Voir par. A40–A41)

Assertions indiquant que les transactions avec les parties liées ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale

24. Si les états financiers contiennent une assertion de la direction indiquant que des transactions avec des parties liées ont été conclues à des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette assertion. (Voir par. A42–A45)

Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées

25. Pour se forger une opinion sur les états financiers, conformément à la Norme ISA 700[12], l'auditeur doit apprécier si :

(a) les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et les informations fournies les concernant sont pertinentes, conformément au référentiel comptable applicable ; et (Voir par. A47)

---

11 Norme ISA 240, paragraphe 32(c).

12 Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphes 10–15.

(b) les conséquences des relations et des transactions avec les parties liées peuvent aboutir à ce que :

(i) les états financiers ne donnent pas une présentation sincère (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de la présentation sincère) ;

(ii) les états financiers soient trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité).

Déclarations écrites

26. Lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant : (Voir par. A48–A49)

(a) que la direction ou ces personnes lui ont communiqué l'identité des parties liées et toutes les relations et transactions avec celles-ci dont elles ont connaissance ; et

(b) que les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et que les informations les concernant ont bien été fournies conformément au référentiel comptable.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

27. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité[13], l'auditeur doit communiquer à ces personnes toutes les questions importantes relevées au cours de l'audit en rapport avec les parties liées à l'entité. (Voir par. A50)

Documentation

28. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit le nom des parties liées identifiées et la nature des relations avec celles-ci[14].

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Responsabilité de l'auditeur

Référentiels comptables qui contiennent des règles minimales concernant les parties liées (Voir par. 4)

A1. Un référentiel comptable applicable qui contient des règles minimales concernant les parties liées est celui qui donne la signification d'une partie liée mais dont la définition

[13] Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

[14] Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et paragraphe A6.

est en substance plus restreinte que celle donnée dans le paragraphe 10(b)(ii) de cette Norme ISA, de telle sorte qu'une exigence fixée par le référentiel d'avoir à fournir des informations concernant les relations et les transactions avec les parties liées ne s'appliquerait qu'à un nombre substantiellement plus restreint de ces relations et ces transactions.

Référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère (Voir par. 4(a))

A2. Dans le contexte d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère[15], les relations et les transactions avec les parties liées peuvent conduire à des états financiers ne donnant pas une présentation sincère lorsque, par exemple, la réalité économique de telles relations et transactions n'est pas correctement reflétée dans ceux-ci. Par exemple, l'objectif de présentation sincère peut ne pas être rempli lorsque la cession d'un bien immobilier par une entité à l'un de ses actionnaires majoritaires à un prix supérieur ou inférieur au juste prix du marché a été comptabilisée comme une transaction engendrant pour l'entité un profit ou une perte, alors même que cette transaction peut constituer un apport ou un remboursement du capital, ou le paiement d'un dividende.

Référentiel comptable reposant sur le concept de conformité (Voir par. 4(b))

A3. Dans le contexte d'un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, le fait que les relations et les transactions avec les parties liées puissent résulter dans des états financiers trompeurs, ainsi qu'il est explicité dans la Norme ISA 700, dépend des circonstances particulières de la mission. Par exemple, même si le fait de ne pas fournir les informations sur les relations et les transactions avec les parties liées est en conformité avec le référentiel comptable et la loi ou la réglementation applicable, les états financiers pourraient être trompeurs dans les cas où l'entité tire une partie très importante de ses revenus de transactions avec des parties liées et que cette situation n'est pas mentionnée. Toutefois, il sera extrêmement rare que l'auditeur considère que les états financiers établis et présentés conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité puissent être trompeurs si, en application de la Norme ISA 210[16], ce dernier conclut que ce référentiel est acceptable[17].

Définition d'une partie liée (Voir par. 10(b))

A4. Beaucoup de référentiels comptables explicitent les concepts de contrôle et d'influence notable. Bien qu'ils puissent expliciter ces concepts dans des termes différents, ils expliquent généralement que :

(a) le contrôle est le pouvoir de décider des politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de retirer le bénéfice de ses activités ; et

(b) l'influence notable (qui peut être obtenue par la détention d'actions, définie par la loi ou relever des termes d'une convention) est le pouvoir de participer aux décisions portant sur les politiques financières et opérationnelles d'une entité sans en détenir le contrôle.

---

15 Norme ISA 200, paragraphe 13(a), définissant la signification des termes « référentiels reposant sur le principe de présentation sincère » et « référentiels reposant sur le concept de conformité ».

16 Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphe 6(a).

17 Norme ISA 700, paragraphe A12.

A5. L'existence des relations suivantes peut indiquer la présence d'un contrôle ou d'une influence notable :

(a) détention directe ou indirecte du capital ou d'autres intérêts financiers dans l'entité.

(b) détention directe ou indirecte du capital ou d'autres intérêts financiers par l'entité dans d'autres entités.

(c) faire partie des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des dirigeants clés (par exemple ceux des membres de la direction qui ont l'autorité et la responsabilité de planifier, diriger et contrôler les activités de l'entité)

(d) être un membre proche de la famille des personnes visées au sous-paragraphe (c).

(e) être en relation d'affaires de manière importante avec des personnes visées au sous-paragraphe (c).

Parties liées ayant une influence dominante

A6. Des parties liées, en raison de leur capacité à exercer un contrôle ou une influence notable, peuvent être en position d'exercer une influence dominante sur l'entité ou sur sa direction. La prise en compte d'une telle situation est pertinente lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, tel qu'il est expliqué plus amplement dans les paragraphes A29-A30.

Entités ad hoc en tant que parties liées

A7. Dans certaines circonstances, une entité *ad hoc*[18] peut être une partie liée à l'entité en raison du fait que cette dernière peut, en réalité, la contrôler, même si elle ne détient qu'une très faible partie du capital, ou n'a aucune participation dans le capital, de l'entité *ad hoc*.

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

Risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées (Voir par. 11)

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A8. Le rôle de l'auditeur dans le secteur public concernant les relations et les transactions avec les parties liées peut être influencé par la nature de la mission d'audit, ou par des obligations provenant de la législation, de la réglementation ou d'une autre autorité régissant les entités du secteur public. En conséquence, le rôle de l'auditeur dans le secteur public peut ne pas se limiter à ne répondre qu'aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées, mais aussi impliquer de s'intéresser de façon plus large aux risques de non-respect des textes législatifs ou réglementaires, ou des instructions d'une autre autorité régissant les organismes du secteur public qui fixent des règles spécifiques de conduite des affaires entre les parties liées. En outre, l'auditeur dans le secteur public peut avoir besoin de s'intéresser aux règles d'élaboration de l'information financière concernant

18 La Norme ISA 315, paragraphes A26–A27, fournit des indications sur la nature des entités *ad hoc*.

les relations et les transactions avec les parties liées en ce qu'elles peuvent différer de celles du secteur privé.

Connaissance des relations et des transactions avec les parties liées

Discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 12)

A9. Les questions qui peuvent être évoquées au cours des discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission couvrent :

- la nature et l'étendue des relations et des transactions avec les parties liées (en utilisant par exemple les informations sur les parties liées que l'auditeur a conservées et mises à jour après chaque audit) ;
- l'accent mis sur l'importance de garder tout au long de la mission un esprit critique au regard d'une anomalie significative potentielle associée aux relations et aux transactions avec les parties liées ;
- les circonstances ou les conditions prévalant dans l'entité qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou communiquées à l'auditeur (par exemple, une structure organisationnelle complexe, l'utilisation d'entités *ad hoc* pour des transactions hors bilan, ou un système d'information inadéquat) ;
- les documents comptables ou autres qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées ;
- l'importance que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise attachent à l'identification des relations et des transactions avec les parties liées, à leur traitement comptable approprié et aux informations à fournir les concernant (dans le cas où le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées), ainsi que le risque associé au fait que la direction contourne les contrôles y relatifs.

A10. En outre, les entretiens menés dans le contexte de la fraude peuvent inclure des aspects spécifiques sur la façon dont les parties liées peuvent être impliquées dans une fraude. Par exemple :

- la façon dont des entités *ad hoc* contrôlées par les dirigeants pourraient être utilisées pour les rémunérer ;
- la manière dont des transactions entre l'entité et un associé d'affaires connu d'un des principaux membres de la direction pourraient être structurées pour faciliter le détournement d'actifs de l'entité.

L'identité des parties liées à l'entité (Voir par. 13(a))

A11. Lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles relatives aux parties liées, l'information concernant l'identité des parties liées sera probablement disponible auprès de la direction dès lors que les systèmes d'information de l'entité auront à enregistrer, traiter et récapituler les relations et les transactions avec les parties liées pour permettre à l'entité de satisfaire aux obligations comptables et d'informations prévues dans le référentiel. La direction aura probablement, en conséquence, une liste

exhaustive des parties liées et des changements intervenus depuis la période précédente. Dans le cas de missions permanentes, procéder à des demandes d'informations donne une base pour comparer l'information sur les parties liées fournie par la direction avec celle consignée dans les dossiers de l'auditeur et relevée lors des audits précédents.

A12. Cependant, lorsque le référentiel ne contient pas de règles concernant les parties liées, l'entité peut ne pas avoir mis en place de tels systèmes d'information. Dans ces situations, il est possible que la direction ne soit pas au courant de l'existence de toutes les parties liées. Néanmoins, les diligences requises visées au paragraphe 13 qui prévoient de procéder à des demandes d'informations, s'appliquent dès lors que la direction peut être au courant de parties qui répondent à la définition de parties liées donnée dans cette Norme ISA. Dans un tel cas, cependant, les investigations de l'auditeur portant sur l'identité des parties liées à l'entité feront probablement partie de ses procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées réalisées en application de la Norme ISA 315 afin d'obtenir l'information sur :

- la structure du capital et de gouvernance de l'entité ;
- les types d'investissements auxquels l'entité procède ou envisage de procéder ; et
- la façon dont l'entité est structurée et la manière dont elle se finance.

Dans le cas particulier de relations relevant d'un contrôle commun, comme la direction est plus sûrement au courant de telles relations dès lors qu'elles ont une importance économique pour l'entité, les investigations de l'auditeur seront probablement plus efficaces si elles sont axées sur le fait de savoir si les parties avec lesquelles l'entité traite des transactions importantes, ou partage des ressources à un degré important, sont des parties liées.

A13. Dans le cadre d'un audit de groupe, la Norme ISA 600 requiert de l'équipe affectée à l'audit du groupe de fournir à chacun des auditeurs des composants une liste des parties liées établie par la direction du groupe et de toute autre partie liée dont elle a connaissance[19]. Lorsque l'entité est un des composants du groupe, cette information fournit une base utile pour les demandes d'information de l'auditeur auprès de la direction concernant l'identité des parties liées à l'entité.

A14. L'auditeur peut aussi obtenir certaines informations concernant l'identité des parties liées à l'entité à partir de demandes d'informations auprès de la direction dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la mission.

Contrôles exercés par l'entité sur les relations et les transactions avec les parties liées (Voir par. 14)

A15. Les « autres personnes au sein de l'entité » sont celles qui sont considérées comme pouvant probablement avoir une connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, et des contrôles exercés sur celles-ci. Ces personnes peuvent inclure, dans la mesure où elles ne font pas partie de la direction :

---

19 Norme ISA 600, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) », paragraphe 40(e).

- les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- le personnel qui est en position d'initier, de traiter et de comptabiliser des opérations, à la fois, importantes et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, et les personnes qui supervisent ou dirigent ce personnel ;
- les auditeurs internes ;
- le conseil juridique au sein de l'entité ; et
- le directeur des questions éthiques ou son équivalent.

A16. L'audit est mené sur les prémisses que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu et compris qu'ils sont responsables de l'établissement d'états financiers en conformité avec le référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère, et pour le contrôle interne que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs[20]. En conséquence, lorsque le référentiel contient des règles concernant les parties liées, l'établissement des états financiers requiert de la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de concevoir, de mettre en place et de maintenir des contrôles adéquats sur les relations et les transactions avec les parties liées afin que ces dernières soient identifiées, correctement prises en compte, et que les informations les concernant soient correctement fournies conformément au référentiel. Dans leur rôle de surveillance, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise assurent le suivi de la façon dont la direction satisfait à ces responsabilités de contrôle. Quelles que soient les règles sur les parties liées que le référentiel a pu établir, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent, dans l'accomplissement de leur rôle de surveillance, obtenir des informations de la direction pour leur permettre d'appréhender la nature et la logique économique des relations et des transactions conclues avec les parties liées à l'entité.

A17. Pour satisfaire les diligences requises par la Norme ISA 315 destinées à acquérir une connaissance de l'environnement de contrôle[21], l'auditeur peut prendre en compte les aspects de l'environnement de contrôle pertinents permettant de réduire les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées, tels que :

- les codes éthiques internes mis en place et communiqués de manière appropriée au personnel de l'entité, et régissant les circonstances dans lesquelles l'entité peut conclure des types particuliers de transactions avec les parties liées ;
- les politiques et procédures pour une information transparente et fournie en temps voulu des intérêts que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont avec les parties liées ;

[20] Norme ISA 200, paragraphe A2.

[21] Norme ISA 315, paragraphe 14.

- l'assignation au sein de l'entité des responsabilités pour identifier, comptabiliser et récapituler les transactions avec les parties liées et fournir l'information les concernant ;
- la communication en temps voulu et les entretiens entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise portant sur les transactions importantes avec les parties liées qui sortent du cadre normal de l'activité de l'entité, y compris la façon dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise se sont interrogées sur la logique économique de telles transactions (par exemple en obtenant un avis professionnel de conseils externes) ;
- des directives claires relatives à l'approbation des transactions avec les parties liées lorsqu'il existe des conflits d'intérêts avérés ou perceptibles, telles que l'approbation par un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprenant des personnes indépendantes de la direction ;
- les revues périodiques conduites par les auditeurs internes, le cas échéant ;
- les mesures proactives prises par la direction pour résoudre les questions touchant à l'information à fournir concernant les parties liées, telles que celles visant à obtenir des avis de l'auditeur et du conseil juridique externe ;
- l'existence, le cas échéant, de politiques et de procédures encourageant les révélations.

A18. Les contrôles exercés sur les relations et les transactions avec les parties liées peuvent, dans certaines entités, être déficients ou inexistants pour un certain nombre de raisons, telles que :

- le peu d'importance attachée par la direction à l'identification et à la communication des relations et des transactions avec les parties liées ;
- l'absence de surveillance appropriée de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- l'indifférence volontaire pour de tels contrôles du fait que la communication sur les parties liées pourrait révéler des informations que la direction considère comme sensibles, par exemple l'existence de transactions impliquant des membres de la famille des dirigeants ;
- une connaissance insuffisante de la direction des dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux parties liées ;
- l'absence de dispositions dans le référentiel comptable applicable sur l'information à communiquer.

Lorsque de tels contrôles sont inefficaces ou inexistants, l'auditeur peut ne pas être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les relations et les transactions avec les parties liées. Si ceci était le cas, il devrait, conformément à la

Norme ISA 705[22], en considérer les incidences sur l'audit, y compris sur l'opinion dans son rapport.

A19. L'élaboration d'informations financières mensongères implique souvent que la direction contourne les contrôles qui, par ailleurs, peuvent apparaître comme opérant efficacement[23]. Le risque que la direction contourne les contrôles est plus élevé lorsque celle-ci a des relations qui impliquent un contrôle ou une influence notable sur les parties avec lesquelles l'entité est en relation d'affaires, en raison du fait que ces relations peuvent offrir à la direction de plus grandes incitations et opportunités pour commettre une fraude. Par exemple, des intérêts financiers détenus par la direction dans certaines parties liées peuvent inciter la direction à contourner les contrôles (a) en poussant l'entité, à l'encontre de ses intérêts, à conclure des transactions au bénéfice de ces parties, ou (b) en agissant en collusion avec ces parties liées ou en contrôlant leurs actions. Les faits suivants constituent notamment des exemples de fraudes possibles :

- assortir de termes et conditions fictifs des opérations avec des parties liées afin de leur donner faussement une apparence de justification économique ;
- organiser le transfert frauduleux d'actifs en provenance ou à destination de la direction ou de tiers pour des montants nettement supérieurs ou inférieurs à leur valeur de marché ;
- entreprendre des opérations complexes avec des parties liées, telles que des entités *ad hoc*, structurées pour donner une image fausse de la situation ou de la performance financière de l'entité.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A20. Les mesures de contrôle dans les petites entités sont probablement moins formelles et les petites entités peuvent ne pas avoir de processus documenté pour traiter les relations et les transactions avec les parties liées. Un propriétaire-dirigeant peut atténuer certains des risques provenant des transactions avec les parties liées, ou potentiellement les augmenter, au travers d'une participation active à tous les aspects principaux de ces opérations. Dans de telles entités, l'auditeur peut acquérir une connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, et de tous les contrôles qui peuvent exister sur ces opérations, à partir des demandes d'informations auprès de la direction, associées à d'autres procédures, telles que l'observation de la supervision et la revue des activités exercées par la direction, et l'examen de la documentation disponible y afférente.

Autorisation et approbation des transactions importantes et des accords conclus (Voir par. 14(b))

A21. Une autorisation implique l'octroi d'une permission par une partie ou des parties ayant une autorité appropriée (que ce soit la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou les actionnaires de l'entité) donnée à l'entité pour traiter des transactions spécifiques en conformité avec des critères prédéterminés, qu'ils

22 Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

23 Norme ISA 240, paragraphes 31 et A4.

relèvent du jugement ou non. Une approbation implique que les parties qui ont donné leur acceptation sur les transactions traitées avec l'entité répondent aux critères sur lesquels l'autorisation donnée a été fondée. Des exemples de contrôles que l'entité peut avoir établis pour autoriser et approuver des transactions et des accords importants avec les parties liées ou des transactions et des accords importants qui sortent du cadre normal de l'activité, comprennent :

- le suivi des contrôles pour identifier de telles transactions et accords en vue de leur approbation et de leur autorisation ;
- l'approbation par la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou, le cas échéant, par les actionnaires, des termes et des conditions des transactions et des accords.

Nécessité de rester attentif aux informations concernant les parties liées lors de la revue de documents comptables ou autres documents

Documents comptables ou autres documents que l'auditeur peut examiner (Voir par. 15)

A22. Au cours de l'audit, l'auditeur peut examiner des documents comptables ou autres documents qui peuvent fournir des informations sur des relations et des transactions avec les parties liées, par exemple :

- des confirmations de tiers obtenues par l'auditeur (en plus des confirmations des banques ou des avocats) ;
- les déclarations d'impôt sur les bénéfices de l'entité ;
- les informations fournies par l'entité aux autorités de contrôle ;
- le registre des actionnaires pour identifier les actionnaires principaux de l'entité ;
- des états de conflits d'intérêts établis par la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- le registre des investissements de l'entité et ceux sur les plans de pension ;
- les contrats et conventions avec les dirigeants clés ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- les contrats ou conventions importants qui n'entrent pas dans le cadre normal des activités de l'entité ;
- des factures et des correspondances particulières des conseils de l'entité ;
- des polices d'assurance-vie contractées par l'entité ;
- des contrats importants renégociés par l'entité au cours de la période ;
- des rapports des auditeurs internes ;
- des documents déposés par l'entité auprès d'un organe régulateur d'une bourse de valeur (par exemple : les prospectus).

Accords conclus qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions non identifiées ou non révélées antérieurement

A23. Un accord implique une convention formelle ou informelle entre l'entité et une ou plusieurs autres parties aux fins de :

- l'établissement d'une relation d'affaire au travers d'un véhicule ou d'une structure appropriés ;
- la conclusion de certains types de transactions selon des termes ou conditions spécifiques ;
- la fourniture de services ou d'aides financières précises.

Des exemples d'accords qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou révélées antérieurement à l'auditeur comprennent :

- une participation dans des associations de fait avec d'autres parties ;
- des accords pour la fourniture de services à certaines parties selon des termes et conditions qui sortent du cadre normal des activités de l'entité ;
- des relations entre le cautionnaire et la caution.

Identification de transactions importantes sortant du cadre normal de l'activité (Voir par. 16)

A24. L'obtention de plus amples informations sur les transactions importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité permet à l'auditeur d'évaluer s'il existe, le cas échéant, des facteurs de risques de fraudes et, lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées, d'identifier les risques d'anomalies significatives.

A25. Des exemples de transactions conclues en dehors du cadre normal des activités de l'entité peuvent inclure :

- des transactions complexes en capital, telles que des restructurations ou des acquisitions ;
- des transactions avec des entités off-shore dans des pays où les lois sur les sociétés sont déficientes ;
- la location de locaux ou la prestation de services de management par l'entité à une autre partie sans contrepartie ;
- des transactions de ventes avec des escomptes ou des retours importants et inhabituels ;
- des transactions avec des accords circulaires, par exemple des ventes avec un engagement de reprise ;
- des transactions sous contrat dont les termes sont modifiés avant leur échéance.

Connaissance de la nature des transactions importantes sortant du cadre normal de l'activité (Voir par. 16(a))

A26. Les investigations portant sur la nature des transactions importantes sortant du cadre normal de l'activité impliquent d'acquérir la compréhension de la logique économique de ces transactions, ainsi que des termes et conditions selon lesquels elles ont été conclues.

Recherche de parties liées pouvant être impliquées (Voir par. 16(b))

A27. Une partie liée pourrait être impliquée dans une transaction importante qui sort du cadre normal de l'activité non seulement en influençant directement la transaction en étant partie prenante à celle-ci, mais aussi en l'influençant indirectement au travers d'un intermédiaire. Une telle influence peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude.

Partage de l'information concernant les parties liées avec l'équipe affectée à la mission (Voir par. 17)

A28. Les informations pertinentes sur les parties liées qui peuvent être partagées entre les membres de l'équipe affectée à la mission incluent par exemple :

- l'identité des parties liées à l'entité ;
- la nature des relations et des transactions avec les parties liées ;
- les relations et transactions importantes et complexes avec des parties liées qui peuvent requérir une attention particulière dans le cadre de l'audit, en particulier les transactions dans lesquelles la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées financièrement.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

Facteurs de risque de fraudes associés à une partie liée sous influence dominante (Voir par. 19)

A29. La domination de la direction par une seule personne ou un petit groupe de personnes sans qu'il y ait un renforcement des contrôles est un facteur de risque de fraude[24]. Des indices d'influence dominante exercée par une partie liée incluent le fait que :

- la partie liée a mis son veto sur des décisions importantes touchant à l'activité prises par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- des transactions importantes sont soumises à la partie liée pour approbation finale ;
- il existe peu ou pas de débat au niveau de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant des propositions d'affaires initiées par la partie liée ;

[24] Norme ISA 240, Annexe 1.

- des transactions impliquant la partie liée (ou un membre proche de la famille de la partie liée) font rarement l'objet d'une revue indépendante et d'une approbation.

Une influence dominante peut aussi exister dans certains cas lorsque la partie liée a joué un rôle de leader dans la création de l'entité et continue à jouer ce rôle dans la direction de celle-ci.

A30. En présence d'autres facteurs de risques, l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante peut indiquer des risques importants d'anomalies significatives provenant de fraudes. Tel est le cas, par exemple :

- d'une rotation anormalement élevée de la direction au plus haut niveau ou des conseillers professionnels, ce qui peut révéler des pratiques contraires à l'éthique ou frauduleuses dans le but de servir les objectifs de la partie liée ;

- du recours à des intermédiaires pour traiter des transactions importantes pour lesquelles il n'apparaît pas de justification claire de leur logique économique, ce qui peut induire que la partie liée pourrait avoir un intérêt dans une telle transaction au travers du contrôle de ces intermédiaires dans un but frauduleux ;

- des éléments montrant la participation ou la préoccupation excessive de la partie liée dans le choix des méthodes comptables ou dans la détermination d'estimations importantes, ce qui peut entraîner la possibilité d'établissement d'informations financières mensongères.

Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées (Voir par. 20)

A31. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur peut choisir de mettre en œuvre pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées dépendent de la nature de ces risques et des circonstances de l'entité[25].

A32. Les exemples de contrôles de substance que l'auditeur peut réaliser lorsqu'il a identifié un risque important provenant du fait que la direction n'a pas correctement pris en compte ou communiqué des transactions spécifiques avec des parties liées conformément au référentiel comptable applicable (que ce risque provienne de fraudes ou résulte d'erreurs) comprennent :

- la confirmation ou la discussion des aspects spécifiques de la transaction avec des tiers tels que les banques, les cabinets d'avocats, les cautions, ou les dépositaires, lorsque ceci est possible et non interdit par la loi, la réglementation ou les règles éthiques ;

- la confirmation de l'objet, des termes particuliers ou des montants des transactions avec les parties liées (cette procédure d'audit peut être moins

---

25 La Norme ISA 330 fournit des modalités d'application sur la façon de considérer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. La Norme ISA 240 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application quant aux réponses à apporter aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes.

efficace lorsque l'auditeur considère que l'entité peut vraisemblablement influencer les réponses qui lui sont faites par les parties liées) ;

- le cas échéant, la prise de connaissance des états financiers ou autre information financière pertinente, s'ils sont disponibles, des parties liées concernées permettant de constater la prise en compte des transactions dans la comptabilité de ces dernières.

A33. Lorsque l'auditeur a identifié un risque important d'anomalies significatives provenant de fraude en raison de l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante, il peut, outre les diligences requises par la Norme ISA 240, réaliser des procédures d'audit telles que celles décrites ci-après en vue d'acquérir la connaissance des relations d'affaires que cette partie liée peut avoir établies directement ou indirectement avec l'entité et de déterminer la nécessité de mettre en œuvre des contrôles d'audit de substance appropriés :

- demandes d'informations auprès de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et entretien avec celle-ci ou avec ces personnes ;
- demandes d'informations auprès de la partie liée ;
- revue des contrats importants conclus avec la partie liée ;
- recherche appropriée d'informations de base, telles que celles disponibles sur internet ou dans des bases de données spécifiques sur l'activité à partir de sources externes ;
- revue des rapports de révélations des employés lorsque ceux-ci sont conservés.

A34. Selon le résultat des procédures d'évaluation des risques menées par l'auditeur, ce dernier peut considérer qu'il est approprié de recueillir des éléments probants sans qu'il soit nécessaire de tester les contrôles de l'entité portant sur les relations et les transactions avec les parties liées. Toutefois, dans certaines situations, il peut s'avérer impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls contrôles de substance en rapport avec les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. Par exemple, lorsque les transactions intra-groupe entre l'entité et ses composants sont nombreuses et qu'un volume important d'informations concernant ces transactions est généré, comptabilisé, traité et récapitulé électroniquement par un système informatique intégré, l'auditeur peut conclure qu'il n'est pas possible de définir des contrôles de substance qui, en eux-mêmes, permettraient de réduire les risques d'anomalies significatives associés à ces transactions à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Dans une telle situation, afin de satisfaire les exigences de la Norme ISA 330 qui demandent de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés[26], l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et des transactions avec les parties liées concernées.

---

[26] Norme ISA 330, paragraphe 8(b).

Identification de relations ou de transactions avec des parties liées qui n'avaient pas été identifiées ou communiquées antérieurement

Communication à l'équipe affectée à la mission des informations sur des parties liées nouvellement identifiées (Voir par. 22(a))

A35. La communication rapide de toute nouvelle partie liée aux autres membres de l'équipe affectée à la mission peut aider ces derniers à déterminer si cette information a une incidence sur les résultats et les conclusions tirées des procédures d'évaluation des risques déjà réalisées, y compris à déterminer si les risques d'anomalies significatives nécessitent d'être réévalués.

Contrôles de substance portant sur des parties liées nouvellement identifiées ou sur des transactions importantes avec celles-ci (Voir par. 22(c))

A36. Les exemples de contrôles de substance que l'auditeur peut mettre en œuvre concernant des parties liées nouvellement identifiées ou concernant des transactions importantes avec celles-ci comprennent :

- des demandes d'informations concernant la nature des relations de l'entité avec les parties liées nouvellement identifiées, y compris (si ceci est approprié et non interdit par la loi, la réglementation ou les règles d'éthique), des demandes auprès de tiers à l'entité qui sont supposés avoir une connaissance approfondie de l'entité et de son activité, tels qu'un conseil juridique, des mandataires principaux, des représentants importants, des cautions ou d'autres associés en étroite relation d'affaires ;
- une analyse de la comptabilité visant à détecter des transactions avec des parties liées nouvellement identifiées. Une telle analyse peut être facilitée en utilisant des techniques d'audit assistées par ordinateur ;
- la revue des termes et conditions des transactions avec des parties liées nouvellement identifiées, et la vérification que ces transactions ont été correctement enregistrées et ont fait l'objet d'une communication conformément au référentiel comptable applicable.

Non communication intentionnelle par la direction (Voir par. 22(e))

A37. Les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 240 concernant le rôle de l'auditeur en matière de fraude dans le cadre d'un audit d'états financiers sont pertinentes lorsque la direction semble avoir intentionnellement omis de communiquer à l'auditeur les parties liées ou les transactions importantes avec celles-ci. Ce dernier peut aussi s'interroger pour déterminer s'il est nécessaire de réapprécier la crédibilité des réponses qui ont été faites par la direction à ses demandes d'informations ainsi que des déclarations écrites.

Transactions importantes identifiées avec les parties liées sortant du cadre normal de l'activité de l'entité

Appréciation de la logique économique des transactions importantes conclues avec les parties liées (Voir par. 23)

A38. Pour apprécier la logique économique d'une transaction importante avec une partie liée sortant du cadre normal de l'activité de l'entité, l'auditeur peut prendre en considération les aspects suivants :

- déterminer si l'opération :
  - o est trop complexe (par exemple, la transaction peut impliquer de multiples parties liées à l'intérieur d'un groupe consolidé) ;
  - o comporte des termes commerciaux inhabituels, tels que des prix, des taux d'intérêts, des garanties ou des termes de remboursement inhabituels ;
  - o manque de logique économique apparente ;
  - o implique des parties liées non identifiées antérieurement ;
  - o est enregistrée d'une manière inhabituelle ;
- déterminer si la direction s'est entretenue avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la nature et du mode de comptabilisation d'une telle transaction ;
- déterminer si la direction s'intéresse plus particulièrement à un traitement comptable particulier plutôt que de tenir compte comme il se doit de la substance économique sous-jacente à l'opération.

Lorsque les explications fournies par la direction sont manifestement incohérentes par rapport aux termes de la transaction avec la partie liée, l'auditeur est tenu, conformément à la Norme 500[27], de s'interroger sur la crédibilité de ces explications et des déclarations faites sur d'autres sujets importants.

A39. L'auditeur peut aussi rechercher la logique économique d'une telle transaction en la replaçant dans la perspective des activités de la partie liée, car ceci peut l'aider à mieux comprendre la réalité économique de cette transaction et la raison pour laquelle elle a été conclue. Une logique économique replacée dans la perspective des activités d'une partie liée qui apparaît incohérente avec la nature de ces activités peut présenter un facteur de risque de fraude.

Autorisation et approbation des transactions importantes avec les parties liées (Voir par. 23(b))

A40. L'autorisation et l'approbation par la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou, le cas échéant, par les actionnaires, des transactions importantes avec les parties liées qui sortent du cadre normal de l'activité de l'entité peuvent fournir des éléments probants montrant que celles-ci ont bien été prises en considération à des niveaux hiérarchiques appropriés au sein de l'entité et que les

---

[27] Norme ISA 500, « Eléments probants », paragraphe 11.

termes et conditions de ces transactions ont été correctement reflétés dans les états financiers. L'existence de transactions de cette nature qui n'auraient pas été soumises à une telle autorisation et approbation, en l'absence d'explications rationnelles provenant des entretiens avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, peut être l'indice de risques d'anomalies significatives résultant d'erreurs ou provenant de fraudes. Dans ces situations, l'auditeur peut être conduit à rester attentif à d'autres transactions de même nature. Toutefois, l'autorisation et l'approbation seules peuvent ne pas être suffisantes pour conclure que les risques d'anomalies significatives provenant de fraude n'existent pas, dès lors que cette autorisation et cette approbation peuvent être sans effet s'il y a eu collusion entre les parties liées ou si l'entité est soumise à l'influence dominante d'une partie liée.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A41. Une petite entité peut ne pas avoir les mêmes types de contrôles exercés par différents niveaux hiérarchiques autorisant et approuvant les transactions que ceux qui existent dans une plus grande entité. En conséquence, lors de l'audit d'une petite entité, l'auditeur peut s'appuyer à un moindre degré sur les autorisations et les approbations en tant qu'éléments probants de la validité des transactions importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité. De ce fait, il peut envisager de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit telles que l'inspection de documents pertinents, la confirmation par les tiers concernés des clauses particulières des opérations, ou le constat de l'implication du propriétaire-dirigeant dans les transactions elles-mêmes.

Assertions selon lesquelles les transactions avec les parties liées ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale (Voir par. 24)

A42. Bien que des éléments probants permettant de comparer le prix d'une transaction conclue avec une partie liée avec celui d'une transaction similaire conclue à des conditions de concurrence normale puissent être immédiatement disponibles, il existe généralement des difficultés qui limitent la capacité de l'auditeur à recueillir des éléments probants sur le fait que tous les autres aspects de la transaction sont également équivalents à ceux d'une transaction conclue à des conditions de concurrence normale. Par exemple, bien que l'auditeur puisse être en mesure de confirmer qu'une transaction avec une partie liée a été traitée au prix du marché, il peut ne pas lui être possible de confirmer que les autres termes de la transaction (tels que les termes de crédit, les engagements pris ou les coûts spécifiques liés) sont équivalents à ceux sur lesquels des parties indépendantes se seraient mises d'accord. En conséquence, il peut exister un risque que l'assertion de la direction portant sur le fait qu'une transaction avec une partie liée a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale, comporte des anomalies significatives.

A43. L'établissement des états financiers requiert de la direction de justifier de l'assertion qu'une transaction avec une partie liée a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale. La justification de cette assertion par la direction peut inclure :

- la comparaison des termes de la transaction avec la partie liée avec ceux d'une transaction identique ou similaire avec une ou plusieurs parties indépendantes ;

- le recours à un expert externe pour déterminer une valeur de marché et pour confirmer les termes et conditions du marché pour cette transaction ;
- la comparaison des termes de la transaction avec les termes connus du marché pour des transactions globalement similaires sur un marché ouvert.

A44. L'appréciation de la justification par la direction de cette assertion peut impliquer un ou plusieurs des aspects suivants :

- l'examen du caractère approprié du processus suivi par la direction pour justifier de l'assertion ;
- la vérification de la source des données internes ou externes justifiant de l'assertion, et l'examen de ces données afin de déterminer leur exactitude, leur exhaustivité et leur pertinence ;
- l'appréciation du caractère raisonnable de toutes les hypothèses importantes sur lesquelles est fondée l'assertion.

A45. Certains référentiels comptables applicables requièrent une information sur les transactions avec les parties liées qui ne sont pas conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale. Dans ces situations, lorsque la direction n'a pas fourni dans les états financiers l'information sur une transaction avec une partie liée, il peut exister une assertion implicite que la transaction a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale.

Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées

Concepts de caractère significatif dans l'évaluation des anomalies (Voir par. 25)

A46. La Norme ISA 450 requiert de l'auditeur de prendre en considération dans l'appréciation du caractère significatif d'une anomalie[28], tant sa taille que sa nature, ainsi que les circonstances particulières de sa survenance. L'importance de la transaction pour les utilisateurs des états financiers peut ne pas seulement dépendre du montant comptabilisé de l'opération, mais aussi d'autres facteurs spécifiques pertinents, tels que la nature de la relation avec la partie liée.

Appréciation de l'information fournie concernant les parties liées (Voir par. 25(a))

A47. L'appréciation des informations fournies concernant les parties liées dans le contexte des dispositions en matière d'information à fournir prévues par le référentiel comptable applicable implique de s'interroger pour déterminer si les faits et circonstances des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées ont été correctement récapitulés et présentés de telle sorte que les informations fournies soient compréhensibles. Celles-ci peuvent ne pas être compréhensibles lorsque :

---

[28] Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphe 11(a). Le paragraphe A16 de la Norme ISA 450 fournit des modalités d'application sur les circonstances qui peuvent avoir une incidence sur l'appréciation des anomalies.

(a) la logique économique et les incidences des transactions sur les états financiers ne sont pas claires ou sont erronées ; ou

(b) les termes-clés, les conditions, ou d'autres éléments importants de ces transactions nécessaires à leur compréhension ne sont pas relatés de manière appropriée.

Déclarations écrites (Voir par. 26)

A48. Les situations dans lesquelles il peut être approprié d'obtenir des déclarations écrites des personnes constituant le gouvernement d'entreprise visent les cas où ces personnes :

- ont approuvé des transactions particulières avec les parties liées qui (a) ont une incidence sur les états financiers, ou (b) impliquent la direction ;
- ont fait à l'auditeur des déclarations orales spécifiques explicitant le détail de certaines transactions avec les parties liées ;
- ont des intérêts financiers ou autres dans les parties liées ou dans les transactions traitées avec celles-ci.

A49. L'auditeur peut aussi décider d'obtenir des déclarations écrites concernant des assertions particulières que la direction a faites, telles qu'une déclaration confirmant que des transactions spécifiques avec une partie liée n'ont pas fait l'objet de conventions occultes.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 27)

A50. La communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des questions importantes soulevées au cours de l'audit[29] concernant les parties liées à l'entité aide l'auditeur à établir une compréhension commune de la nature de ces questions et de la manière dont elles ont été résolues. Des exemples de ces questions sont donnés ci-après :

- la non-communication à l'auditeur par la direction (qu'elle soit volontaire ou non) de l'existence de parties liées ou de transactions importantes avec celles-ci, qui peut attirer l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur des relations ou des transactions importantes avec des parties liées dont elles pouvaient ne pas avoir été antérieurement avisées ;
- l'identification de transactions importantes avec des parties liées qui n'ont pas reçu d'autorisation et d'approbation appropriées, et qui peuvent engendrer une suspicion de fraude ;
- le désaccord avec la direction sur le traitement comptable des transactions importantes avec les parties liées et sur les informations fournies les concernant, par rapport aux règles du référentiel comptable applicable ;

[29] La Norme ISA 230, paragraphe 8, fournit des modalités d'application concernant la nature des questions importantes relevées au cours de l'audit.

- le non-respect des textes législatifs ou réglementaires applicables interdisant ou restreignant des types particuliers de transactions avec les parties liées ;
- les difficultés à identifier la partie qui contrôle en final l'entité.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 560

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 560, « Evénements postérieurs à la clôture » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture dans le cadre d'un audit d'états financiers. (Voir par. A1)

Evénements postérieurs à la clôture

2. Les états financiers peuvent être affectés par certains événements qui surviennent après la date de clôture des comptes. De nombreux référentiels comptables relatifs à l'établissement des états financiers font spécifiquement référence à ce type d'événements[1]. Ces référentiels comptables identifient généralement deux types d'événements :

   (a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture ;

   (b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.

   La Norme ISA 700 explique que la date indiquée sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que celui-ci a pris en considération l'incidence des événements et des transactions dont il a eu connaissance et qui sont survenus jusqu'à la date de son rapport[2].

Date d'entrée en vigueur

3. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 décembre 2009.

Objectifs

4. Les objectifs de l'auditeur sont de :

   (a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les événements survenus entre la date des états financiers et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable ; et

   (b) traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

---

[1] Par exemple, la Norme comptable internationale (*International Accounting Standard* (IAS) 10, « Evénements postérieurs à la période de reporting » précise le traitement dans les états financiers des « événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la fin de la période de reporting et la date de l'autorisation de publication des états financiers ».

[2] Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphe A38.

(a) Date des états financiers – Date de clôture de la dernière période couverte par les états financiers ;

(b) Date d'établissement des états financiers – Date à laquelle tous les états constituant les états financiers, y compris les notes y relatives, ont été établis et les personnes ayant autorité pour les arrêter en ont pris la responsabilité ; (Voir par. A2)

(c) Date du rapport de l'auditeur – Date indiquée sur le rapport d'audit portant sur les états financiers conformément à la Norme ISA 700 ; (Voir par. A3)

(d) Date de publication des états financiers – Date à laquelle le rapport de l'auditeur et les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers ; (Voir par. A4–A5)

(e) Evénements postérieurs à la clôture – Evénements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur et faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date de son rapport.

Diligences requises

Evénements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur

6. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés visant à déterminer si tous les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont été identifiés. L'auditeur n'est cependant pas tenu de réaliser des procédures d'audit supplémentaires sur des éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant donné des résultats satisfaisants. (Voir par. A6)

7. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures requises par le paragraphe 6 couvrant la période écoulée entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit, ou à une date aussi proche que possible de celle-ci. Il doit prendre en compte son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de telles procédures d'audit qui doivent comprendre : (Voir par. A7–A8)

   (a) la prise de connaissance de toutes procédures mises en place par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont été identifiés ;

   (b) des demandes d'informations auprès de la direction et, si cela s'avère nécessaire, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, afin de savoir si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'avoir un effet sur les états financiers sont survenus ; (Voir par. A9)

   (c) la lecture des procès-verbaux, lorsqu'ils existent, des réunions d'associés, de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qui se sont tenues après la date des états financiers, et des demandes d'informations concernant les questions abordées lors de ces réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ; (Voir par. A10)

(d) la prise de connaissance des derniers états financiers intermédiaires postérieurs à la clôture, le cas échéant.

8. Si, à la suite de la réalisation des procédures requises par les paragraphes 6 et 7, l'auditeur identifie des événements nécessitant un ajustement des états financiers, ou une information à fournir dans ceux-ci, il doit déterminer si chacun de ces événements est correctement reflété dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Déclarations écrites

9. L'auditeur doit demander à la direction et, selon les cas, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir une lettre d'affirmation, en application de la Norme ISA 580[3], confirmant que tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels le référentiel comptable applicable requiert un ajustement ou une information à fournir, ont fait l'objet du traitement requis.

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers

10. L'auditeur n'a pas, après la date de son rapport, d'obligation de réaliser de procédures d'audit sur les états financiers. Toutefois, si après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, il a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit : (Voir par. A11)

(a) s'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

(b) déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative ;

(c) s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.

11. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :

(a) réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;

(b) à moins que les circonstances décrites au paragraphe 12 ne trouvent à s'appliquer :

(i) étendre les procédures d'audit décrites aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit ; et

(ii) émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés. La date du nouveau rapport d'audit ne doit pas être antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés.

12. Lorsque la loi, la réglementation ou le référentiel comptable n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux seules incidences du ou des événement(s) postérieur(s), à l'origine de cette modification, et que les personnes

---

3 Norme ISA 580, « Déclarations écrites ».

responsables d'approuver les états financiers n'ont pas l'interdiction de limiter leur approbation à cette seule modification, l'auditeur est autorisé à limiter les procédures d'audit, requises par le paragraphe 11(b)(i), sur les événements postérieurs à la clôture, à cette seule modification. Dans ces cas, il doit :

(a) soit amender son rapport d'audit en y incluant une date supplémentaire visant uniquement la modification, ce qui par là-même indique que les procédures d'audit sur les événements postérieurs à la clôture ont porté uniquement sur la modification apportée aux états financiers et décrite dans une note à ceux-ci s'y rapportant ; (Voir par. A12)

(b) soit émettre un nouveau rapport d'audit ou un rapport amendé comportant une mention dans un paragraphe d'observation[4] ou un paragraphe relatif à d'autres points qui indique que les procédures de l'auditeur sur les événements postérieurs à la clôture n'ont porté que sur ceux à l'origine de la modification des états financiers décrite dans la note correspondante.

13. Dans certains pays, la direction peut ne pas avoir l'obligation, en vertu de la loi, de la réglementation ou du référentiel comptable, de publier des états financiers modifiés et, par conséquent, l'auditeur n'a pas à émettre un rapport d'audit amendé ou un nouveau rapport. Cependant, lorsque la direction ne modifie pas les états financiers dans des situations où l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, alors : (Voir par. A13–A14)

(a) si le rapport d'audit n'a pas encore été communiqué à l'entité, il doit modifier son opinion, conformément à la Norme ISA 705[5] et ensuite transmettre son rapport ; ou

(b) si le rapport d'audit a déjà été communiqué à l'entité, l'auditeur doit aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que ces personnes ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité, de ne pas communiquer les états financiers à des tiers avant que les modifications nécessaires ne soient apportées. Si les états financiers sont néanmoins communiqués sans les modifications nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. (Voir par. A15–A16)

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers

14. Après la publication des états financiers, l'auditeur n'a pas d'obligation de réaliser des procédures d'audit sur ces derniers. Toutefois, si, après la publication des états financiers, il a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit :

(a) s'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

(b) déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative ;

---

[4] Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

[5] Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

(c) s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.

15. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit : (Voir par. A17)

(a) réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;

(b) revoir les mesures prises par la direction visant à s'assurer que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés, accompagnés du rapport d'audit, est informée de la situation ;

(c) à moins que les circonstances décrites au paragraphe 12 ne trouvent à s'appliquer :

(i) étendre les procédures d'audit visées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit, et dater ce nouveau rapport à une date qui ne soit pas antérieure à la date d'approbation des états financiers modifiés ; et

(ii) émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés ;

(d) lorsque les circonstances décrites au paragraphe 12 trouvent à s'appliquer, modifier son rapport d'audit ou émettre un nouveau rapport d'audit tel que requis par le paragraphe 12.

16. L'auditeur doit inclure dans son nouveau rapport d'audit ou son rapport modifié un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points renvoyant à une note aux états financiers s'y rapportant décrivant de façon plus détaillée les raisons de la modification apportée aux états financiers précédemment publiés et au rapport de l'auditeur émis antérieurement.

17. Si la direction ne prend pas les mesures nécessaires pour s'assurer que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés est informée de la situation, et ne modifie pas les états financiers alors que l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, ce dernier doit aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise[6], à moins que celles-ci ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité, qu'il prendra les mesures nécessaires pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. Si, malgré cette notification, la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les actions nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. (Voir par. A18)

***

[6] Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Champ d'application de cette Norme ISA (Voir par. 1)

A1. Lorsque les états financiers audités sont inclus dans d'autres documents postérieurement à leur publication, l'auditeur peut avoir des obligations supplémentaires concernant les événements postérieurs à la clôture qu'il lui appartient de prendre en considération, telles que des exigences légales ou réglementaires dans les cas d'offres au public de valeurs mobilières sur des marchés où elles sont négociées. Par exemple, l'auditeur peut avoir l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires jusqu'à la date de publication définitive du prospectus d'introduction. Ces procédures peuvent inclure celles visées aux paragraphes 6 et 7 réalisées jusqu'à la date, ou une date proche, de celle de publication effective du prospectus définitif d'introduction, ainsi que la lecture de ce dernier afin d'évaluer si les autres informations qu'il contient sont cohérentes avec les informations financières avec lesquelles le nom de l'auditeur est associé[7].

Définitions

Date d'établissement des états financiers (Voir par. 5(b))

A2. Dans certains pays, la loi ou la réglementation précise les personnes ou les organes (par exemple, la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) qui ont la responsabilité de s'assurer que tous les états qui constituent les états financiers ont été établis, y compris les notes s'y rapportant, et spécifie le processus d'arrêté nécessaire. Dans d'autres pays, le processus d'arrêté n'est pas précisé par la loi ou la réglementation et l'entité suit ses propres règles d'établissement et de finalisation de ses états financiers dans le cadre de sa structure de direction et de gouvernance. Dans certains pays, l'approbation définitive des états financiers par les actionnaires est requise. Dans ce cas, cette approbation par les actionnaires n'est pas un préalable nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure que des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers ont été recueillis. Au sens des Normes ISA, la date d'établissement des états financiers est la date antérieure la plus proche à laquelle les personnes ou organes ayant une autorité reconnue confirment que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis et que ces personnes ou organes ont affirmé qu'ils en prenaient la responsabilité.

Date du rapport de l'auditeur (Voir par. 5(c))

A3. Le rapport de l'auditeur ne peut être daté d'une date antérieure à celle à laquelle il a recueilli les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels forger son opinion sur les états financiers, y compris ceux démontrant que tous les états qui composent les états financiers, dont les notes s'y rapportant, ont été établis et que les personnes ou organes ayant autorité pour les établir en ont pris la responsabilité[8]. En conséquence, la date du rapport de l'auditeur ne peut être antérieure à celle d'établissement des états financiers telle que définie au paragraphe 5(b). Un délai, dû à des problèmes

[7] Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe 2.

[8] Norme ISA 700, paragraphe 41. Dans certains cas, la loi ou la réglementation précise également le moment dans le processus d'élaboration des états financiers auquel l'audit est supposé être achevé.

administratifs, peut s'écouler entre la date du rapport de l'auditeur telle que définie au paragraphe 5(c) et la date de transmission du rapport à l'entité.

Date de publication des états financiers (Voir par. 5(d))

A4. La date de publication des états financiers dépend généralement de l'environnement réglementaire dans lequel évolue l'entité. Dans certaines situations, la date de publication des états financiers peut être celle à laquelle ils sont enregistrés auprès d'une autorité de contrôle. Dès lors que les états financiers ne peuvent être publiés sans être accompagnés du rapport de l'auditeur, la date de publication des états financiers audités ne doit pas seulement être antérieure à la date du rapport de l'auditeur mais aussi à la date de transmission du rapport à l'entité.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A5. Dans le cas des entités du secteur public, la date de publication des états financiers peut être celle à laquelle les états financiers et le rapport de l'auditeur sont présentés au pouvoir législatif ou rendus publics d'une autre manière.

Evénements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur (Voir par. 6–9)

A6. En fonction de l'évaluation des risques par l'auditeur, les procédures d'audit requises par le paragraphe 6 peuvent inclure des procédures nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, comprenant la revue ou la vérification par sondages des documents comptables ou des transactions intervenues entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit. Les procédures d'audit requises par les paragraphes 6 et 7 viennent en supplément de celles que l'auditeur peut réaliser pour d'autres objectifs mais qui, néanmoins, peuvent fournir des éléments probants concernant les événements postérieurs à la clôture (par exemple, pour recueillir des éléments probants sur des soldes de comptes à la date des états financiers, tels que les procédures de césure des exercices ou les procédures portant sur des encaissements subséquents de créances.

A7. Le paragraphe 7 définit certaines procédures d'audit dans ce contexte que l'auditeur est tenu de suivre en application du paragraphe 6. Les procédures portant sur les événements postérieurs à la clôture que l'auditeur met en œuvre peuvent, cependant, dépendre de l'information disponible et, en particulier, de la façon dont la comptabilité a été tenue depuis la date des états financiers. Dans le cas où la comptabilité n'est pas à jour, et par voie de conséquence que des états financiers intermédiaires n'ont pas été établis (pour des besoins internes ou externes), ou lorsque les procès-verbaux des réunions de direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'ont pas été préparés, des procédures d'audit pertinentes peuvent prendre la forme d'un examen des livres et documents comptables disponibles, y compris des relevés bancaires. Le paragraphe 8 donne des exemples de points additionnels que l'auditeur peut considérer au cours de ces investigations.

A8. En complément des procédures d'audit requises au paragraphe 7, l'auditeur peut considérer nécessaire et approprié de :

- prendre connaissance des derniers budgets de l'entité disponibles, des prévisions de flux de trésorerie et autres rapports de la direction les concernant pour les périodes postérieures à la date des états financiers ;

- procéder à des demandes d'informations, ou étendre les demandes orales ou écrites précédentes, auprès du conseil juridique de l'entité concernant les litiges et réclamations ; et
- considérer si des déclarations écrites au sujet des événements postérieurs à la clôture peuvent être nécessaires pour étayer d'autres éléments probants et, par là-même, donner aux éléments probants un caractère suffisant et approprié.

Demande d'informations (Voir par. 7(b))

A9. Dans le cadre de demandes d'informations auprès de la direction et, selon les cas, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, visant à savoir si des événements postérieurs à la clôture sont survenus qui pourraient affecter les états financiers, l'auditeur peut s'enquérir du statut actuel d'éléments qui avaient été pris en compte sur la base de données préliminaires ou non définitives et, dans ce cadre, peut s'enquérir des points suivants :

- si de nouveaux engagements, emprunts ou garanties données ont été conclus ;
- si des cessions ou acquisitions d'actifs ont été réalisées ou sont envisagées ;
- si des augmentations de capital ou des émissions d'instruments financiers ont été réalisées, telles que l'émission de nouvelles actions ou obligations, ou si une convention de fusion ou de liquidation est intervenue ou projetée ;
- si des expropriations par l'administration ou des destructions d'actifs sont survenues, par exemple par un incendie ou une inondation ;
- s'il y a eu des développements nouveaux concernant les passifs éventuels ;
- si des ajustements comptables inhabituels ont été enregistrés ou sont envisagés ;
- si des événements sont survenus ou sont susceptibles de se produire qui remettraient en cause le caractère approprié des méthodes comptables suivies pour l'établissement des états financiers, par exemple des événements remettant en cause la validité du principe de continuité de l'exploitation ;
- si des événements pertinents pour l'appréciation des estimations ou des provisions enregistrées dans les états financiers sont survenus ;
- si des événements sont survenus concernant le caractère recouvrable des actifs.

Lecture des procès-verbaux (Voir par. 7(c))

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A10. Dans le secteur public, l'auditeur peut prendre connaissance des documents officiels relatifs aux débats législatifs et s'enquérir des sujets traités lors de ces débats pour lesquels les documents officiels ne sont pas encore disponibles.

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers

Responsabilité de la direction envers l'auditeur (Voir par. 10)

A11. Tel qu'expliqué dans la Norme ISA 210, les termes de la lettre de mission comportent l'accord de la direction pour informer l'auditeur des faits pouvant affecter les états financiers, dont la direction peut avoir connaissance entre la date du rapport d'audit et la date de publication des états financiers[9].

Double datation (Voir par. 12(a))

A12. Lorsque, dans les situations décrites au paragraphe 12(a), l'auditeur modifie son rapport d'audit pour y inclure une date supplémentaire portant uniquement sur cette modification, la date du rapport d'audit sur les états financiers antérieurs à leur modification par la direction reste inchangée car cette date informe le lecteur du moment où le travail d'audit sur les états financiers a été achevé. Cependant, une seconde date est indiquée dans le rapport d'audit pour informer le lecteur que les procédures d'audit réalisées après la première date portent uniquement sur la modification apportée aux états financiers. La phrase suivante donne un exemple de cette double datation :

> (Date du rapport d'audit), à l'exception de la Note Y qui est au (date de l'achèvement des procédures d'audit limitées à la modification apportée et décrite dans la Note Y).

Aucune modification apportée aux états financiers par la direction (Voir par. 13)

A13. Dans certains pays, la direction peut ne pas avoir l'obligation, en vertu de la loi, de la réglementation ou du référentiel comptable, de publier des états financiers modifiés. Ceci est souvent le cas lorsque la publication d'états financiers pour la période suivante est imminente, pour autant que des informations appropriées soient fournies dans ces états.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A14. Dans le secteur public, lorsque la direction ne modifie pas les états financiers, les mesures prises en application du paragraphe 13 peuvent également prévoir d'émettre un rapport séparé au pouvoir législatif, ou à un autre organisme concerné par le suivi de l'établissement des informations financières, sur les conséquences des événements postérieurs à la clôture sur les états financiers et le rapport de l'auditeur.

Mesure de l'auditeur pour tenter de prévenir l'utilisation de son rapport (Voir par. 13(b))

A15. L'auditeur peut avoir à satisfaire à des obligations légales supplémentaires même lorsqu'il a avisé la direction de ne pas publier les états financiers et que la direction a accédé à cette demande.

A16. Dans le cas où la direction a communiqué les états financiers à des tiers malgré le fait que l'auditeur l'ait avisé de ne pas le faire, les mesures que l'auditeur peut prendre

---

9 Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphe A23.

pour prévenir l'utilisation de son rapport dépendent de ses droits et obligations. En conséquence, il peut considérer approprié d'obtenir un avis juridique.

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers

Aucune modification apportée aux états financiers par la direction (Voir par. 15)

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A17. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut interdire aux entités du secteur public de publier des états financiers modifiés. Dans de tels cas, la mesure appropriée que peut prendre l'auditeur est d'en faire rapport à l'organisme de droit public approprié.

Mesures de l'auditeur pour tenter d'éviter que des tiers utilisent son rapport (Voir par. 17)

A18. Dans le cas où l'auditeur considère que la direction, ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ont manqué à leurs obligations de prendre les mesures nécessaires pour tenter d'éviter l'utilisation par les tiers de son rapport bien qu'il ait demandé à l'entité de le faire, les mesures que l'auditeur peut prendre dépendront de ses droits et obligations. En conséquence, l'auditeur peut considérer approprié d'obtenir un avis juridique.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 570

CONTINUITE DE L'EXPLOITATION

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 570, « Continuité de l'exploitation » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers au regard de l'application, par la direction, de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers.

Hypothèse de continuité de l'exploitation

2. Selon l'hypothèse de continuité de l'exploitation, une entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont établis sur la base de cette hypothèse, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Des états financiers à usage particulier peuvent, ou non, être établis conformément à un référentiel comptable selon lequel le principe de continuité de l'exploitation est pertinent (par exemple, le principe de continuité de l'exploitation n'est pas pertinent pour certains états financiers établis dans certains pays pour des raisons fiscales). Lorsque l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités. (Voir par. A1)

Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation

3. Certains référentiels comptables contiennent une disposition explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que des normes sur les questions à considérer et sur les informations à fournir concernant la continuité de l'exploitation. Par exemple, la Norme Comptable Internationale (*International Accounting Standard*, IAS1), exige de la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation[1]. Les dispositions détaillées concernant la responsabilité de la direction d'avoir à évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et les informations y relatives à fournir dans les états financiers peuvent également être fixées par la loi ou la réglementation.

4. Dans d'autres référentiels comptables, il peut n'y avoir aucune disposition explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Néanmoins, dès lors que l'hypothèse de continuité de l'exploitation est un principe fondamental pour l'établissement des états financiers, ainsi qu'il est expliqué au paragraphe 2, l'établissement des états financiers requiert de la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation même si le référentiel comptable ne prévoit aucune disposition explicite à ce titre.

5. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation implique l'exercice d'un jugement, à un moment donné, sur l'issue ultérieure d'événements ou de conditions qui, par nature, sont incertains. Les facteurs suivants sont pertinents dans l'exercice de ce jugement :

[1] Norme IAS 1, « Présentation des états financiers » au 1er janvier 2009, paragraphes 25–26.

- le degré d'incertitude lié à l'issue d'un événement ou d'une condition s'accroît d'autant plus que la période au cours de laquelle un événement ou une condition se produira, ou que son issue ultérieure surviendra, est longue. Pour cette raison, la plupart des référentiels comptables qui imposent une évaluation explicite de la direction précise la période pour laquelle il lui est demandé de prendre en considération toute l'information disponible ;

- la taille et la complexité de l'entité, la nature et l'état de ses activités ainsi que la mesure dans laquelle des facteurs extérieurs ont une incidence sur celle-ci, sont des éléments qui influent sur le jugement que l'on peut raisonnablement porter sur l'issue d'événements ou de conditions ;

- tout jugement sur le futur est basé sur l'information disponible au moment où il est exercé. Des événements postérieurs peuvent conduire à un résultat qui ne concorde pas avec les jugements qu'il était raisonnable de porter à l'époque où ils ont été exercés.

Responsabilité de l'auditeur

6. L'auditeur a l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'apprécier la validité de l'hypothèse de continuité de l'exploitation faite par la direction lors de l'établissement et de la présentation des états financiers et de conclure quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette obligation existe même si le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers ne comporte pas d'exigence explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

7. Toutefois, ainsi qu'il est décrit dans la Norme ISA 200[2], les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont plus importantes lorsqu'il s'agit d'événements ou de conditions futurs qui peuvent amener une entité à cesser son exploitation. L'auditeur ne peut prédire de tels événements ou conditions futurs. En conséquence, l'absence d'une quelconque mention, dans le rapport de l'auditeur, d'une incertitude sur la continuité de l'exploitation ne peut être considérée comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Date d'entrée en vigueur

8. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

   (a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs au caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers ;

[2] Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphes A51–A52.

(b) tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et

(c) en déterminer les incidences sur le rapport de l'auditeur.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

10. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la Norme ISA 315[3], l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et : (Voir par. A2–A5)

(a) dans l'affirmative, discuter de cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans d'actions pour y faire face ; ou

(b) dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de continuité de l'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

11. Tout au long de l'audit, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A6)

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

12. L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A7–A9 ; A11–A12)

13. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit prendre en compte, pour sa propre évaluation, la même période que celle retenue par la direction et qui correspond aux exigences du référentiel comptable applicable, ou de la loi ou de la réglementation si celle-ci prescrit une période plus longue. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation couvre une période inférieure à douze mois à compter de la date des états financiers, telle que cette date est définie par la Norme ISA 560[4], l'auditeur doit demander à la direction

[3] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 5.

[4] Norme ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture », paragraphe 5(a).

d'étendre son évaluation sur une période d'au moins douze mois à compter de cette date. (Voir par. A10–A12)

14. Lorsqu'il apprécie l'évaluation de la direction, l'auditeur doit déterminer si la direction a pris en considération toutes les informations pertinentes dont lui-même a eu connaissance au cours de son audit.

Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation

15. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction d'événements ou de conditions dont elle aurait connaissance, qui pourraient survenir après la période couverte par son évaluation et qui seraient susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A13–A14)

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés

16. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative, en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure : (Voir par. A15)

   (a) de demander à la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait ;

   (b) d'apprécier les plans d'actions futures de la direction pour faire face aux problèmes relevés lors de son évaluation et de déterminer si la mise en œuvre de ceux-ci sera susceptible d'améliorer la situation et si ces plans sont réalisables dans les circonstances ; (Voir par. A16)

   (c) dans le cas où l'entité a établi des prévisions de flux de trésorerie, et que l'analyse de celles-ci est un facteur important pour déterminer l'issue future d'événements ou de conditions retenus dans l'évaluation des plans d'action futures de la direction : (Voir par. A17–A18)

      (i) d'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir la prévision ; et

      (ii) de déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions ;

   (d) de déterminer si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation ;

   (e) de demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, concernant leurs plans d'action futures et le caractère réalisable de tels plans.

Conclusions et rapport d'audit

17. A partir des éléments probants recueillis, l'auditeur doit conclure, sur la base de son jugement, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à

des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la vraisemblance de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, une information appropriée dans les états financiers sur la nature des implications de cette incertitude est nécessaire pour :

(a) assurer la sincérité des états financiers, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère ; ou

(b) assurer que les états financiers ne soient pas trompeurs, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité. (Voir par. A19)

Application appropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative

18. Si l'auditeur conclut que l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers :

(a) décrivent de manière appropriée les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans d'actions de la direction pour y faire face ; et

(b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités. (Voir par. A20)

19. Si une information pertinente est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit visant :

(a) à mettre en exergue l'existence d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et

(b) à attirer l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points énumérés au paragraphe 18.[5] (Voir par. A21–A22)

20. Si une information pertinente n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705[6]. Il doit indiquer dans son rapport d'audit qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A23–A24)

---

5 Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

6 Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

Application inappropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation

21. Lorsque les états financiers de l'entité ont été établis sur la base de l'hypothèse de continuité de l'exploitation mais que l'auditeur, selon son propre jugement, considère que l'application de cette hypothèse retenue par la direction est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable. (Voir par. A25–A26)

Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter

22. Si la direction ne souhaite pas procéder à une évaluation ou compléter celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, ce dernier doit s'interroger sur les incidences de cette situation sur son rapport d'audit. (Voir par. A27)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

23. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité[7], l'auditeur doit leur communiquer les événements et les conditions relevés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une telle communication doit porter sur les points suivants :

    (a) le fait que les événements ou les conditions constituent ou non une incertitude significative ;

    (b) le caractère approprié ou non de l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation pour l'établissement et la présentation des états financiers ; et

    (c) la pertinence des informations y relatives fournies dans les états financiers.

Retard important dans l'approbation des états financiers

24. En cas de délai important entre la date des états financiers et celle de l'approbation de ces états par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur doit s'enquérir des raisons de ce retard. S'il estime que ce retard pourrait être imputable à des événements ou à des conditions liés à l'hypothèse de continuité de l'exploitation, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires, selon les indications du paragraphe 16, de même qu'il doit s'interroger sur l'incidence sur ses conclusions de l'existence d'une incertitude significative, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 17.

***

[7] Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Hypothèse de continuité de l'exploitation (Voir par. 2)

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A1. L'utilisation par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation concerne également les entités du secteur public. Par exemple, la Norme Comptable Internationale applicable au secteur public (*International Public Sector Accounting Standard*, IPSAS 1) traite de la question de la capacité des entités du secteur public à poursuivre leur exploitation[8]. Les risques liés à la continuité de l'exploitation peuvent, sans toutefois être limités à celles-ci, survenir de situations où les entités du secteur public exercent des activités lucratives, ou dans des cas où le soutien du gouvernement peut être réduit ou supprimé, ou encore dans les cas de privatisation. Les événements et les conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation dans le secteur public peuvent inclure des situations dans lesquelles l'entité du secteur public manque de financement pour poursuivre ses activités ou lorsque des décisions politiques sont prises qui affectent les services rendus par celle-ci.

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

Evénements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur l'hypothèse de continuité de l'exploitation (Voir par. 10)

A2. La liste ci-après donne des exemples d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur l'hypothèse de continuité de l'exploitation. Cette liste n'est pas exhaustive, pas plus que l'existence d'un ou de plusieurs des éléments cités ne signifie dans tous les cas qu'il existe une incertitude significative.

Indicateurs de nature financière :

- capitaux propres ou fonds de roulement négatif ;
- échéance des emprunts approchant leur terme sans possibilités réalistes d'extension ou de remboursement ; ou recours excessif à des emprunts à court terme pour financer des actifs à long terme ;
- indications du retrait du soutien financier par les créanciers ;
- états financiers historiques ou prévisionnels montrant des flux de trésorerie d'exploitation négatifs ;
- ratios-clés financiers défavorables ;
- perte d'exploitation significative ou détérioration importante de la valeur des actifs utilisés pour générer les flux de trésorerie ;
- arriérés ou cessation de distribution de dividendes ;
- incapacité à régler les créanciers à l'échéance ;

8 Norme IPSAS 1, « Présentation des états financiers » au 1er janvier 2009, paragraphes 38–41.

- incapacité à respecter les conditions des contrats de prêts ;
- changement dans l'attitude des fournisseurs refusant un crédit au profit de livraisons contre remboursement ;
- incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

Indicateurs de nature opérationnelle :

- intentions de la direction de mettre l'entité en liquidation ou de cesser ses activités ;
- départ de cadres dirigeants supérieurs sans remplacement ;
- perte d'un marché important, d'un (de) client(s) clé(s), d'une franchise, d'une licence ou d'un (de) fournisseur(s) principal (aux) ;
- troubles sociaux ;
- pénuries de matières premières essentielles ;
- émergence d'un concurrent avec un succès très marqué.

Autres indicateurs :

- non-respect d'obligations relatives au capital ou d'autres obligations réglementaires ;
- procédures judiciaires ou administratives en cours à l'encontre de l'entité qui peuvent, si elles aboutissent, engendrer des dommages financiers auxquels l'entité ne pourra probablement pas faire face ;
- changements dans la loi ou la réglementation, ou dans la politique gouvernementale, risquant d'avoir un impact défavorable sur l'entité ;
- risques de sinistres non assurés ou insuffisamment assurés lors de leur survenance.

L'importance de tels événements ou de telles conditions peut souvent être atténuée par d'autres facteurs. Par exemple, le fait que l'entité ne soit pas en mesure de rembourser ses dettes aux échéances prévues peut être compensé par des plans d'actions de la direction pour disposer de la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, tels que la cession d'actifs, le ré-échelonnement de la dette ou une augmentation de capital. De la même façon, la perte d'un fournisseur principal peut être compensée par la disponibilité sur le marché d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante.

A3. Les procédures d'évaluation des risques requises au paragraphe 10 aident l'auditeur à déterminer si l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation a de fortes chances d'être une question importante pour l'audit et à déterminer son incidence sur la planification de celui-ci. Ces procédures permettent aussi d'avoir des entretiens avec la direction plus en temps voulu, y compris une discussion sur les plans d'actions de la direction et sur la résolution de toute question touchant à la continuité de l'exploitation.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A4. La taille d'une entité peut affecter sa capacité à faire face à des conditions défavorables. Les petites entités peuvent être en mesure de réagir rapidement pour exploiter des opportunités, mais peuvent manquer de ressources pour soutenir l'activité.

A5. Des conditions touchant particulièrement les petites entités comprennent le risque que les banques et autres établissements prêteurs puissent cesser leur soutien à l'entité, de même que la perte d'un fournisseur principal, d'un client majeur, d'un employé clé, ou du droit à exercer sous licence, sous franchise ou autre agrément légal.

Rester attentif tout au long de l'audit à des éléments probants sur des événements ou sur des conditions (Voir par. 11)

A6. La Norme ISA 315 requiert de l'auditeur de réviser son évaluation des risques et de modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées lorsqu'un élément probant additionnel qui affecte son évaluation est recueilli au cours de l'audit[9]. Lorsque des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation se révèlent après que l'auditeur a effectué son évaluation des risques, outre la mise en œuvre des procédures prévues au paragraphe 16, l'évaluation des risques d'anomalies significatives peut nécessiter d'être révisée. L'existence de tels événements ou de telles conditions peut aussi affecter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur réalise en réponse aux risques évalués. La Norme ISA 330[10] définit les diligences requises et les modalités d'application sur cette question.

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

Evaluation de la direction et analyse la justifiant et évaluation de l'auditeur (Voir par. 12)

A7. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est un facteur déterminant dans l'examen par l'auditeur de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation.

A8. Il n'appartient pas à l'auditeur de compenser l'absence d'analyse par la direction. Dans certaines situations, cependant, l'absence d'analyse détaillée par la direction venant appuyer son hypothèse peut ne pas empêcher l'auditeur de déterminer si l'application par celle-ci de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée en la circonstance. Par exemple, lorsqu'il existe un historique d'activités bénéficiaires et que l'entité a accès sans difficulté au financement, la direction peut procéder à une évaluation sans analyse détaillée. Dans ce cas, l'évaluation par l'auditeur du caractère approprié de l'évaluation de la direction peut être faite sans réaliser de procédures détaillées d'évaluation si les autres procédures d'audit qu'il a mises en œuvre sont suffisantes pour lui permettre de déterminer si l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation pour l'établissement des états financiers est appropriée en la circonstance.

A9. Dans d'autres situations, l'appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, telle que requise par le paragraphe

[9] Norme ISA 315, paragraphe 31.

[10] Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

12, peut inclure une évaluation du processus suivi par la direction pour réaliser sa propre évaluation, des hypothèses sur lesquelles cette évaluation est fondée et des plans d'actions futures de la direction ainsi que l'examen du caractère réalisable de ces plans d'actions en la circonstance.

Période prise en compte par la direction pour son évaluation (Voir par. 13)

A10. La plupart des référentiels comptables exigeant une évaluation explicite de la direction précise la période durant laquelle cette dernière est tenue de prendre en considération toutes les informations disponibles[11].

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 12–13)

A11. Dans nombre de situations, la direction des petites entités peut ne pas avoir fait d'évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation mais, en contrepartie, peut s'appuyer sur une connaissance approfondie de l'activité et des perspectives futures anticipées. Néanmoins, conformément aux diligences requises par cette Norme ISA, il est nécessaire pour l'auditeur d'apprécier l'évaluation de la direction concernant la capacité de celle-ci à poursuivre son exploitation. Dans des petites entités, il peut être approprié de s'entretenir avec la direction du financement de l'entité à moyen et long terme, sous réserve que les assertions de la direction puissent être corroborées par des éléments les justifiant et ne soient pas incohérentes avec la connaissance que l'auditeur a de l'entité. En conséquence, les diligences requises au paragraphe 13, exigeant de l'auditeur de demander à la direction d'étendre son évaluation peuvent, par exemple, être satisfaites par des entretiens, des investigations ou par la revue de la documentation venant en support de cette assertion, par exemple, des commandes reçues pour des prestations futures, en appréciant leur faisabilité ou si elles sont confirmées.

A12. Le soutien financier permanent apporté par les propriétaires-dirigeants est souvent un facteur important dans les petites entités pour la poursuite de leur exploitation. Lorsqu'une petite entité est financée très largement par un prêt des propriétaires-dirigeants, il peut être important que ces fonds ne soient pas retirés. Par exemple, la poursuite de l'exploitation d'une petite entité en difficulté financière peut dépendre de l'octroi d'un prêt à l'entité par le propriétaire-dirigeant pour garantir les banques ou d'autres créanciers, ou d'hypothèques prises sur les biens personnels de celui-ci pour garantir un prêt consenti à l'entité. Dans de tels cas, l'auditeur peut recueillir des éléments justifiant du prêt octroyé par le propriétaire-dirigeant ou de la garantie donnée. Lorsque l'entité est dépendante d'un soutien financier supplémentaire accordé par le propriétaire-dirigeant, l'auditeur peut apprécier la capacité de ce dernier à assurer le soutien financier ainsi accordé. En outre, l'auditeur peut demander une déclaration écrite confirmant les termes et conditions attachés à ce soutien financier ainsi que de l'intention du propriétaire-dirigeant ou de sa compréhension de ceux-ci.

Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation (Voir par. 15)

A13. Ainsi qu'il est requis par le paragraphe 11, l'auditeur reste attentif à la possibilité qu'il puisse exister des événements connus, prévus ou autres, ou des conditions qui surviendront postérieurement à la période retenue par la direction dans son évaluation

[11] Par exemple, la Norme IAS 1 définit cette période comme étant au moins de, sans être limitée à, douze mois à compter de la fin de la période.

qui peuvent remettre en cause le caractère approprié de l'hypothèse de continuité de l'exploitation appliquée par celle-ci dans l'établissement des états financiers. Dès lors que le degré d'incertitude lié à l'issue d'un événement ou d'une condition s'accroît d'autant plus que la période au cours de laquelle se produira l'événement ou la condition s'étale dans le temps, seuls les problèmes importants touchant à la continuité de l'exploitation et résultant d'événements ou de conditions projetés dans le futur, seront pris en considération pour que l'auditeur décide de prendre des mesures complémentaires. Si de tels événements ou de telles conditions sont relevés, il peut être nécessaire pour l'auditeur de demander à la direction d'apprécier l'importance potentielle de l'événement ou de la condition dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans ces situations, les procédures décrites au paragraphe 16 s'appliquent.

A14. En dehors des demandes d'informations auprès de la direction, l'auditeur n'a pas l'obligation de mettre en œuvre une quelconque autre procédure d'audit pour identifier des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans la période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation qui, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 13, sera de douze mois au moins à compter de la date des états financiers.

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés (Voir par. 16)

A15. Les procédures d'audit qui répondent aux diligences requises décrites dans le paragraphe 16 peuvent inclure :

- l'analyse et la discussion avec la direction des flux de trésorerie, des projections de résultats et autres projections pertinentes ;
- l'analyse et la discussion avec l'entité des derniers états financiers intercalaires disponibles ;
- la lecture des termes des emprunts obligataires et des conventions de prêts afin de déterminer si l'un quelconque des termes n'a pas été respecté ;
- la lecture des procès-verbaux des réunions d'actionnaires, des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et des réunions pertinentes d'autres comités pour y rechercher la mention de difficultés financières ;
- des demandes d'informations auprès du conseil juridique de l'entité concernant l'existence de litiges ou de réclamations et l'examen du caractère raisonnable de l'appréciation portée par la direction sur leur issue et leurs conséquences financières ;
- la confirmation de l'existence, de la légalité et de la possibilité de respecter des accords conclus avec des parties liées ou avec des tiers visant à fournir des soutiens financiers ou à les maintenir, et l'appréciation de la capacité financière de ces parties ou de ces tiers à accorder un financement supplémentaire ;
- l'évaluation des mesures envisagées par l'entité pour faire face aux commandes de clients non honorées ;

- la mise en œuvre de procédures d'audit concernant les événements postérieurs à la date de clôture visant à identifier ceux qui, soit viennent atténuer le problème de continuité de l'exploitation, soit au contraire viennent affecter la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- la confirmation de l'existence, des termes et de l'adéquation des facilités de crédit ;
- l'obtention et la revue des rapports résultant d'actions réglementaires ;
- l'examen de la justification adéquate de toute cession d'actifs planifiée.

Appréciation des plans d'actions futures de la direction (Voir par. 16(b))

A16. L'appréciation des plans d'actions futures de la direction peut impliquer des demandes d'informations auprès de celle-ci pour justifier ces plans, y compris par exemple ceux visant à céder des actifs, à emprunter ou restructurer la dette, à réduire ou retarder des investissements, ou à augmenter le capital.

Période couverte par l'évaluation de la direction (Voir par. 16(c))

A17. Outre les procédures requises au paragraphe 16(c), l'auditeur peut comparer :

- les informations financières prévisionnelles pour les périodes précédentes récentes avec les réalisations pour ces mêmes périodes ;
- les informations financières prévisionnelles pour la période en cours avec les résultats déjà atteints.

A18. Lorsque les hypothèses retenues par la direction s'appuient sur le maintien d'un soutien financier par des tiers, que celui-ci résulte de prêts en garantie octroyés à l'entité, d'engagements de maintien du soutien financier ou d'octroi de fonds supplémentaires, ou de garanties données, et que ce soutien est essentiel à l'entité pour la poursuite de son exploitation, il peut être nécessaire pour l'auditeur de s'interroger sur la nécessité d'obtenir une confirmation écrite de ces tiers (y compris des termes et conditions) et de recueillir des éléments montrant leur capacité à fournir un tel soutien.

Conclusions et rapport d'audit (Voir par. 17)

A19. La terminologie « incertitude significative » est utilisée dans la norme IAS 1 dans la description des incertitudes liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation qui doivent être mentionnées dans les états financiers. Dans d'autres référentiels comptables, cette terminologie est utilisée dans des circonstances similaires.

Application appropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative

Information pertinente donnée sur une incertitude significative (Voir par. 18)

A20. L'examen du caractère pertinent de l'information fournie dans les états financiers peut conduire à déterminer si l'information attire explicitement l'attention du lecteur sur la possibilité que l'entité puisse ne pas être en mesure de recouvrer ses actifs ou de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

Contenu du rapport d'audit lorsque l'information donnée sur une incertitude significative est pertinente (Voir par. 19)

A21. Le texte suivant donne un exemple de rédaction du paragraphe d'observation lorsque l'auditeur est satisfait de la pertinence de l'information donnée en note annexe :

Paragraphe d'observation

Sans remettre en cause notre opinion, nous attirons votre attention sur le contenu de la Note X aux états financiers qui fait état du montant des pertes nettes encourues par la société ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et du passif à court terme qui, au 31 décembre 20X1, excède le total de l'actif d'un montant de YYY. Ces conditions, ajoutées aux autres points décrits dans la Note X, révèlent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A22. Dans des situations où il existe de multiples incertitudes qui ont une incidence significative sur les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié, dans des cas extrêmement rares, de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion plutôt que d'ajouter un paragraphe d'observation dans son rapport. La Norme ISA 705 fournit des modalités d'application sur cette question.

Contenu du rapport d'audit lorsque l'information donnée sur une incertitude significative n'est pas pertinente (Voir par. 20)

A23. Le texte suivant donne un exemple de rédaction de paragraphes lorsque l'expression d'une opinion avec réserve est rendue nécessaire :

Motif de l'opinion avec réserve

Les accords de financement signés par la société viennent à échéance et le solde des montants dus est exigible le 19 mars 20X1. La société n'a pas été en mesure de renégocier ces financements ni d'obtenir de financements de substitution. Cette situation révèle l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur sa capacité à poursuivre son exploitation et, en conséquence, la société peut être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs ou de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités. Les états financiers (et les notes annexes) ne font que partiellement état de cette situation.

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'insuffisance de l'information donnée concernant le point dont il est fait état au paragraphe « *Motif de l'opinion avec réserve* », les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou donnent une image fidèle de) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X0, ainsi que *(de)* sa performance financière et *(de)* ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au …

A24. Le texte suivant donne un exemple de rédaction de paragraphes lorsque l'expression d'une opinion défavorable est rendue nécessaire :

Motif de l'opinion défavorable

Les accords de financement contractés par la société sont échus et les soldes dus étaient exigibles le 31 décembre 20X0. La société n'a pas été en mesure de renégocier sa dette ni d'obtenir de nouveaux financements de substitution et envisage de déposer son bilan. Ces faits font apparaître l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur sa capacité à poursuivre son exploitation et, en conséquence, la société peut être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs ou de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités. Les états financiers (et les notes annexes) ne font pas état de cette situation.

Opinion défavorable

A notre avis, en raison de l'omission de l'information concernant le point dont il est fait état au paragraphe « Motif de l'opinion défavorable », les états financiers ne présentent pas sincèrement (ou ne donnent pas une image fidèle de) la situation financière de la société au 31 décembre 20X0, ainsi que *(de)* sa performance financière et *(de)* ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au …

Application inappropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation (Voir par. 21)

A25. Lorsque les états financiers ont été établis sur la base de l'hypothèse de continuité de l'exploitation mais que l'auditeur, selon son propre jugement, considère que l'application par la direction de cette hypothèse n'est pas appropriée, les exigences du paragraphe 21 qui requièrent de l'auditeur d'exprimer une opinion défavorable s'appliquent, que les états financiers fournissent ou non une information sur le caractère inapproprié de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation.

A26. S'il est exigé de la direction, ou que celle-ci a choisi, d'établir des états financiers alors que l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation n'est pas appropriée en la circonstance, les états financiers sont alors établis selon une autre méthode (par exemple, sur la base des valeurs liquidatives). L'auditeur peut être en mesure d'auditer ces états financiers sous réserve qu'il puisse conclure que la méthode alternative utilisée est acceptable selon un référentiel comptable applicable en la circonstance. Il peut être en mesure d'exprimer une opinion non modifiée sur ces états financiers, sous réserve qu'une information pertinente soit fournie dans ceux-ci, mais peut alors considérer approprié ou nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit pour attirer l'attention des utilisateurs sur cette méthode alternative et les raisons qui ont conduit à son utilisation.

Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter (Voir par. 22)

A27. Dans certaines situations, l'auditeur peut considérer nécessaire de demander à la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter. Si la direction refuse, l'expression d'une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion dans le rapport de l'auditeur peut être appropriée, en raison du fait qu'il peut lui être impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation retenue pour l'établissement des états financiers, tels que des éléments probants sur

l'existence des plans d'actions que la direction aurait mis en place, ou sur l'existence de facteurs venant réduire le risque de non continuité de l'exploitation.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 580

DECLARATIONS ECRITES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 580 « Déclarations écrites » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans un audit d'états financiers.

2. L'annexe 1 énumère les autres Normes ISA contenant des diligences requises spécifiques en matière de déclarations écrites sur des sujets donnés. Les diligences spécifiques dans les autres Normes ISA relatives à l'obtention de déclarations écrites ne restreignent pas l'application de la présente Norme ISA.

Déclarations écrites en tant qu'éléments probants

3. Les éléments probants sont les informations utilisées par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée[1]. Les déclarations écrites sont les informations nécessaires à l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. En conséquence, au même titre que les réponses obtenues aux demandes d'informations, les déclarations écrites sont des éléments probants. (Voir par. A1)

4. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés concernant chacune des questions qu'elles traitent. De plus, le fait pour la direction de fournir des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants qu'il appartient à l'auditeur de recueillir sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités ou sur des assertions spécifiques.

Date d'entrée en vigueur

5. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

   (a) obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que celle(s)-ci considère(nt) avoir satisfait à ses (leurs) responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur ;

   (b) conforter d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques contenues dans ceux-ci au moyen de déclarations écrites si l'auditeur l'estime nécessaire ou si celles-ci sont requises par d'autres Normes ISA ; et

   (c) répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou

---

[1] Norme ISA 500, « Eléments probants », paragraphe 5(c).

aux situations dans lesquelles la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne fournit (ne fournissent) pas les déclarations demandées par l'auditeur.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, le terme ci-après a la signification suivante :

Déclaration écrite – Affirmation écrite fournie à l'auditeur par la direction pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants. Les déclarations écrites dans ce contexte ne comprennent pas les états financiers, les assertions contenues dans ceux-ci, ou les livres et autres documents comptables les justifiant.

8. Pour les besoins de cette Norme ISA, la référence à la « direction » doit être comprise comme « la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ». De plus, dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la direction est responsable de l'établissement et de la présentation *sincère* des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ou de l'établissement d'états financiers *donnant une image fidèle* conformément à ce référentiel.

Diligences requises

Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées

9. L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées. (Voir par. A2–A6)

Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction

Etablissement des états financiers

10. L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite indiquant qu'elle a satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, la présentation sincère de ceux-ci, ainsi que le précisent les termes de la mission d'audit[2]. (Voir par. A7–A9, A14, A22)

Informations fournies à l'auditeur et exhaustivité des transactions

11. L'auditeur doit demander à la direction de lui adresser une déclaration écrite confirmant :

(a) qu'elle lui a fourni toutes les informations pertinentes et qu'elle lui a laissé un libre accès à toutes les informations et personnes au sein de l'entité, selon les termes de la mission d'audit[3] ; et

(b) que toutes les transactions ont été enregistrées et sont reflétées dans les états financiers. (Voir par. A7–A9, A14, A22)

---

2 Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphe 6(b)(i).

3 Norme ISA 210, paragraphe 6(b)(iii).

Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites

12. La description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 doit être faite dans des termes identiques à ceux de la lettre de mission.

Autres déclarations écrites

13. D'autres Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il demande des déclarations écrites. Si, en complément de telles déclarations requises, l'auditeur estime nécessaire d'obtenir une ou plusieurs autres déclarations écrites pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques contenues dans ceux-ci, il doit demander d'autres déclarations écrites sur ces points. (Voir par. A10–A13, A14, A22)

Date et période(s) couvertes par les déclarations écrites

14. La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible, mais pas postérieure, à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes couvertes dans le rapport de l'auditeur. (Voir par. A15–A18)

Forme des déclarations écrites

15. Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Lorsque la loi ou la réglementation requiert de la direction de faire par écrit des attestations publiques rappelant ses responsabilités, et que l'auditeur considère que de telles attestations fournissent tout ou partie des déclarations requises par les paragraphes 10 ou 11, il n'est pas nécessaire d'inclure les questions couvertes par ces attestations dans la lettre d'affirmation. (Voir par. A19–A21)

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites

16. Lorsque l'auditeur a des doutes concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou encore concernant l'engagement de celle-ci sur ces aspects ou sur leur mise en place, il doit déterminer l'incidence que peuvent avoir de tels doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général. (Voir par. A24–A25)

17. En particulier, si les déclarations écrites sont incohérentes avec les autres éléments probants, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour tenter de résoudre ces incohérences. Si la question reste non résolue, il doit reconsidérer l'évaluation de la compétence, de l'intégrité, des valeurs éthiques ou de la diligence de la direction, ou encore de l'engagement de celle-ci sur ces aspects ou sur leur mise en place, et doit déterminer l'effet que ceci peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général. (Voir par. A23)

18. Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre les mesures appropriées, et notamment s'interroger quant à l'effet possible d'une telle situation sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la

Norme ISA 705[4], au regard de la diligence requise par le paragraphe 20 de cette Norme ISA.

Déclarations écrites demandées non obtenues

19. Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :

    (a) s'entretenir de cette question avec la direction ;

    (b) réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'effet que peut avoir une telle situation sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général ; et

    (c) prendre les mesures appropriées, et notamment s'interroger quant à l'effet possible sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705, au regard de la diligence requise par le paragraphe 20 de cette Norme ISA.

Déclarations écrites portant sur les responsabilités de la direction

20. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers en application de la Norme ISA 705 si : (Voir par. A26–A27)

    (a) il conclut qu'il existe de tels doutes concernant l'intégrité de la direction que les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables ; ou

    (b) la direction ne fournit pas les déclarations requises par les paragraphes 10 et 11.

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Déclarations écrites en tant qu'éléments probants (Voir par. 3)

A1. Les déclarations écrites sont une source importante d'éléments probants. Lorsque la direction modifie ou ne fournit pas les déclarations écrites demandées, ceci peut attirer l'attention de l'auditeur sur l'existence possible d'un ou plusieurs problèmes importants. De plus, une demande de déclarations écrites, plutôt que verbales, peut, dans nombre de cas, inciter la direction à considérer ces questions de manière plus attentive, améliorant ainsi la qualité des déclarations.

Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées (Voir par. 9)

A2. Des déclarations écrites sont demandées aux personnes responsables de l'établissement des états financiers. Ces personnes peuvent être différentes selon la structure de gouvernance de l'entité, la loi ou la réglementation concernée ; cependant, la direction (plutôt que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) est

[4] Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

souvent l'organe responsable. Des déclarations écrites peuvent en conséquence être demandées au directeur général de l'entité et au directeur financier, ou à d'autres personnes ayant des responsabilités équivalentes dans l'entité qui ne portent pas ces titres. Dans certains cas, cependant, d'autres personnes, telles que celles constituant le gouvernement d'entreprise, sont également responsables de l'établissement des états financiers.

A3. Du fait de ses responsabilités tant dans l'établissement des états financiers, que dans la conduite des opérations de l'entité, on peut s'attendre à ce que la direction ait une connaissance suffisante du processus suivi par l'entité pour l'établissement et la présentation des états financiers ainsi que des assertions les sous-tendant sur lesquelles fonder les déclarations écrites.

A4. Dans certains cas cependant, la direction peut décider de procéder à des demandes d'informations auprès d'autres personnes qui participent à l'établissement et à la présentation des états financiers et qui ont la connaissance des assertions les sous-tendant, y compris de celles qui ont une connaissance spécifique des questions pour lesquelles des déclarations écrites sont demandées. Ces personnes peuvent comprendre :

- un actuaire responsable de la détermination d'évaluations actuarielles ;
- des ingénieurs faisant partie du personnel qui peuvent avoir des responsabilités et une connaissance spécialisée en matière d'évaluation de passifs environnementaux ;
- des conseillers internes qui peuvent fournir des informations essentielles pour évaluer les provisions concernant des réclamations en justice.

A5. Dans certains cas, la direction peut assortir ses déclarations écrites d'une réserve portant sur le fait que celles-ci sont faites au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi. Il est raisonnable pour l'auditeur d'accepter une telle précaution de langage s'il estime que les déclarations sont faites par les personnes ayant les responsabilités appropriées ainsi que la connaissance des questions qui y sont traitées.

A6. Pour encourager la direction à présenter des déclarations circonstanciées, l'auditeur peut lui demander qu'elle confirme dans ses déclarations écrites qu'elle a procédé aux demandes d'informations qu'elle jugeait appropriées pour être en mesure de faire les déclarations écrites demandées. De telles demandes ne requièrent pas en général la mise en place d'une procédure interne formelle au-delà de celle déjà établie dans l'entité.

Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction (Voir par. 10–11)

A7. Les éléments probants recueillis au cours de l'audit montrant que la direction a satisfait à ses responsabilités décrites dans les paragraphes 10 et 11 ne sont pas suffisants en soi sans l'obtention de sa part de la confirmation qu'elle considère y avoir satisfaite. Ceci tient au fait que l'auditeur n'est pas en mesure de juger par lui-même à partir d'autres éléments probants si la direction a établi et présenté les états financiers et lui a fourni les informations en ayant bien pris en compte et compris ses responsabilités selon les termes de la mission d'audit. Par exemple, l'auditeur ne pourrait pas conclure que la direction lui a fourni toutes les informations pertinentes

prévues par les termes de la mission d'audit sans lui demander si c'est le cas et en obtenir confirmation.

A8. Les déclarations écrites requises aux paragraphes 10 et 11 s'appuient d'une part sur la reconnaissance et la compréhension par la direction de ses responsabilités telles qu'elles ont été précisées dans les termes de la mission d'audit et d'autre part sur la confirmation qu'elle les a bien remplies. L'auditeur peut également demander à la direction de reconfirmer sa reconnaissance et sa compréhension de ses responsabilités dans des déclarations écrites. Ceci est courant dans certains pays, mais en tout état de cause, peut être particulièrement approprié lorsque :

- les personnes qui ont donné leur accord sur les termes de la mission d'audit pour le compte de l'entité n'ont plus les responsabilités correspondantes ;
- les termes de la mission d'audit ont été arrêtés lors d'un exercice précédent ;
- il existe une indication que la direction ne comprend pas ses responsabilités ; ou
- des changements dans les circonstances rendent approprié de le faire.

En application des exigences requises par la Norme ISA 210[5], de telles re-confirmations par la direction de sa reconnaissance et de sa compréhension de ses responsabilités ne sont pas faites « au mieux de la connaissance de la direction et en toute bonne foi » (tel qu'il en est fait état au paragraphe A5 de cette Norme ISA).

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A9. Les mandats d'audits d'états financiers des entités du secteur public peuvent être plus larges que ceux d'autres entités. En conséquence, les prémisses concernant les responsabilités de la direction sur la base desquelles un audit d'états financiers d'une entité du secteur public est réalisé peuvent donner lieu à des déclarations écrites complémentaires. Ceci peut inclure des déclarations écrites confirmant que les transactions et les opérations ont été effectuées en conformité avec la législation, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité.

Autres déclarations écrites (Voir par. 13)

Déclarations écrites complémentaires relatives aux états financiers

A10. En complément des déclarations requises par le paragraphe 10, l'auditeur peut estimer nécessaire de demander d'autres déclarations écrites relatives aux états financiers. De telles déclarations peuvent venir en complément, mais ne font pas partie, des déclarations requises par le paragraphe 10. Elles peuvent inclure des déclarations sur le point de savoir :

- si le choix et l'application des méthodes comptables sont appropriés ; et
- si notamment les points suivants, lorsqu'ils sont pertinents au regard du référentiel comptable applicable, ont été appréhendés, évalués et présentés, ou les informations correspondantes fournies dans les états financiers, conformément à ce référentiel :

5 Norme ISA 210, paragraphe 6(b).

- o les plans ou intentions qui peuvent affecter la valeur des actifs ou des passifs portés au bilan et leur classement ;
- o les passifs nés et éventuels ;
- o les titres de propriété, ou le contrôle sur les actifs, les privilèges donnés et les nantissements d'actifs, ainsi que les actifs donnés en garantie ; et
- o les aspects des textes législatifs et réglementaires et d'accords contractuels qui peuvent affecter les états financiers, y compris leur non-respect.

Déclarations écrites complémentaires concernant les informations fournies à l'auditeur

A11. En complément des déclarations écrites requises par le paragraphe 11, l'auditeur peut estimer nécessaire de demander à la direction de fournir une déclaration écrite confirmant qu'elle lui a communiqué toutes les faiblesses du contrôle interne dont elle a eu connaissance.

Déclarations écrites relatives à des assertions spécifiques

A12. Lorsqu'il recueille des éléments concernant les jugements et les intentions de la direction, ou qu'il évalue ces jugements ou intentions, l'auditeur peut prendre en considération un ou plusieurs des aspects suivants :

- l'historique de l'entité dans la réalisation de ses intentions déclarées ;
- les raisons du choix de l'entité de mener une action particulière ;
- la capacité de l'entité à mener une action spécifique ;
- l'existence ou l'absence d'éventuelles autres informations obtenues au cours de l'audit qui pourraient être incohérentes avec le jugement de la direction ou ses intentions.

A13. En outre, l'auditeur peut estimer nécessaire de demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites sur des assertions spécifiques contenues dans les états financiers ; en particulier, celles venant appuyer la connaissance que l'auditeur a obtenue à partir d'autres éléments probants du jugement de la direction ou de ses intentions relatives à une assertion spécifique, ou sur son exhaustivité. Par exemple, si l'intention de la direction est un facteur important dans la valorisation des investissements, il peut ne pas être possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sans une déclaration écrite de la direction concernant ses intentions. Bien que de telles déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier cette assertion.

Communication d'un seuil (Voir par. 10–11, 13)

A14. La Norme ISA 450 requiert de l'auditeur d'agréger les anomalies relevées au cours de l'audit, autres que celles qui sont clairement insignifiantes[6]. L'auditeur peut fixer un seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes. De la même façon, l'auditeur peut envisager de

[6] Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphe 5.

communiquer à la direction un seuil pour les besoins des déclarations écrites demandées.

Date et période(s) couvertes par les déclarations écrites (Voir par. 14)

A15. Les déclarations écrites étant des éléments probants nécessaires, l'auditeur ne peut pas exprimer d'opinion, et son rapport d'audit ne peut pas être daté, avant la date des déclarations écrites. De plus, en raison du fait que l'auditeur reste concerné par les évènements survenus jusqu'à la date de son rapport d'audit et pouvant requérir un ajustement des états financiers ou des informations à fournir dans ceux-ci, la date des déclarations écrites est aussi proche que possible, mais pas postérieure, à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers.

A16. Dans certaines circonstances, il peut être approprié pour l'auditeur d'obtenir au cours de la réalisation de l'audit une déclaration écrite relative à une assertion contenue dans les états financiers. Lorsque ceci est le cas, il peut être nécessaire d'obtenir une mise à jour de cette déclaration écrite.

A17. Les déclarations écrites portent sur toutes les périodes couvertes par le rapport de l'auditeur car il est nécessaire que la direction réaffirme que les déclarations écrites précédemment fournies relatives aux périodes précédentes demeurent appropriées. L'auditeur et la direction peuvent convenir d'une forme de déclaration écrite mettant à jour les déclarations écrites des périodes précédentes en confirmant s'il y a eu ou non une quelconque modification de ces déclarations et, dans l'affirmative, quelles sont ces modifications.

A18. Il peut arriver que les dirigeants actuels n'aient pas été présents au cours de toutes les périodes couvertes par le rapport de l'auditeur. Ces dirigeants peuvent alors estimer qu'ils ne sont pas en mesure de fournir tout ou partie des déclarations du fait qu'ils n'étaient pas en fonction au cours de ces périodes. Cette situation, cependant, ne réduit pas la responsabilité de ces dirigeants sur les états financiers pris dans leur ensemble. En conséquence, la diligence requise de l'auditeur de leur demander des déclarations écrites couvrant l'ensemble de la (ou des) période(s) concernée(s) reste applicable.

Forme des déclarations écrites (Voir par. 15)

A19. Il est requis que les déclarations écrites soient incluses dans une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Dans certains pays, cependant, il peut être exigé de la direction par la loi ou la réglementation de faire une attestation publique écrite rappelant ses responsabilités. Bien qu'une telle attestation soit une déclaration qui s'adresse aux utilisateurs des états financiers, ou aux autorités de tutelle concernées, l'auditeur peut estimer qu'il s'agit d'une forme appropriée de déclaration écrite au regard de tout ou partie des déclarations requises par les paragraphes 10 ou 11. En conséquence, les points couverts par une telle attestation n'ont pas besoin d'être repris dans la lettre d'affirmation. Les facteurs qui peuvent influencer la décision de l'auditeur comprennent :

- le fait que l'attestation inclut ou pas la confirmation que la direction a satisfait à ses responsabilités décrites dans les paragraphes 10 et 11 ;
- le fait que l'attestation a été faite ou approuvée par les personnes auxquelles l'auditeur demande les déclarations écrites concernées ;

- le fait qu'une copie de celle-ci lui a été fournie à une date aussi proche que possible de, mais pas après, celle du rapport d'audit sur les états financiers. (Voir par. 14)

A20 Une attestation formelle du respect de la loi ou de la réglementation, ou l'approbation des états financiers, ne serait pas suffisante pour permettre à l'auditeur de conclure que toutes les déclarations nécessaires ont été faites avec soin. La définition des responsabilités de la direction donnée par la loi ou la réglementation ne peut pas non plus se substituer aux déclarations écrites demandées.

A21 L'Annexe 2 donne un exemple de lettre d'affirmation.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 10–11, 13)

A22 La Norme ISA 260 requiert de l'auditeur de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déclarations écrites qu'il a demandées à la direction[7].

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites (Voir par. 16–17)

A23 Dans le cas où des incohérences sont relevées entre une ou plusieurs déclarations écrites et des éléments probants recueillis d'une autre source, l'auditeur peut s'interroger sur le point de savoir si son évaluation des risques demeure appropriée. Dans la négative, il peut réviser cette évaluation et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués.

A24 Les interrogations qu'a l'auditeur concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou encore son engagement sur ces aspects ou sur leur mise en place, peuvent le conduire à conclure que le risque d'une déclaration erronée de la part de la direction concernant les états financiers est tel que l'audit ne peut pas être effectué. Dans un tel cas, l'auditeur peut envisager de se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable, à moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent les mesures correctives appropriées. De telles mesures, peuvent toutefois ne pas être suffisantes pour permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion sans réserve.

A25. La Norme ISA 230 requiert de l'auditeur de documenter les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions auxquelles il est parvenu et les jugements professionnels importants qu'il a portés pour aboutir à ces conclusions[8]. L'auditeur peut avoir relevé des problèmes importants concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques de la direction ou le soin apporté par elle, ou encore concernant son engagement sur ces aspects ou sur leur mise en place, mais conclure néanmoins que les déclarations écrites restent fiables. Dans une telle situation, le problème important relevé est documenté en application de la Norme 230.

---

[7] Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 16(c)(ii).

[8] Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphe 8(c) et 10.

Déclarations écrites portant sur les responsabilités de la direction (Voir par. 20)

A26. Ainsi qu'il est expliqué au paragraphe A7, l'auditeur n'est pas à même de juger si la direction a satisfait à ses responsabilités décrites dans les paragraphes 10 et 11 sur la seule base des autres éléments probants recueillis. Cependant, si, ainsi qu'il est décrit dans le paragraphe 20(a), l'auditeur conclut que les déclarations écrites concernant ce sujet ne sont pas fiables, ou si la direction ne fournit pas des déclarations écrites à leur sujet, il ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences éventuelles sur les états financiers de cette impossibilité ne sont pas limitées à des éléments, à des comptes ou à des rubriques spécifiques des états financiers et de ce fait sont diffuses. Dans cette situation[9] la Norme ISA 705 requiert de l'auditeur de formuler dans son rapport une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

A27. La modification d'une déclaration écrite par rapport à celle demandée par l'auditeur ne signifie pas nécessairement que la direction n'a pas fourni de déclaration écrite. Toutefois, la raison sous-tendant cette modification peut affecter l'opinion de l'auditeur exprimée dans son rapport d'audit. Par exemple :

- la déclaration écrite confirmant que la direction a satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers peut mentionner que cette dernière considère, à l'exception d'un cas de non-respect significatif d'un principe particulier fixé par le référentiel comptable applicable, que les états financiers sont établis conformément à ce référentiel. L'obligation du paragraphe 20 ne s'applique pas dès lors que l'auditeur a conclu que la direction lui a fourni des déclarations écrites raisonnables. Toutefois, l'auditeur est tenu, en application de la Norme ISA 705, de prendre en considération l'effet du non-respect considéré sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport d'audit ;

- la déclaration écrite relative à la responsabilité de la direction de fournir à l'auditeur toutes les informations pertinentes selon les termes de la mission d'audit sur laquelle elle a donné son accord, peut indiquer que la direction considère, sous réserve des informations détruites dans un incendie, qu'elle lui a fourni toutes les autres informations. L'obligation du paragraphe 20 ne s'applique pas dès lors que l'auditeur a conclu que la direction lui a fourni des déclarations écrites raisonnables. Toutefois, l'auditeur est tenu, en application de la Norme ISA 705, de prendre en considération l'effet potentiellement diffus à l'ensemble des états financiers des informations détruites dans un incendie et ce faisant l'incidence de cette situation sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport d'audit.

[9] Norme ISA 705, paragraphe 9.

Annexe 1

(Voir par. 2)

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises en matière de déclarations écrites

Cette annexe identifie les paragraphes des autres Normes ISA en vigueur pour les audits des états financiers relatifs à des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009, qui requièrent des déclarations écrites sur des sujets spécifiques. Cette liste ne dispense pas l'auditeur de prendre en considération les diligences requises ainsi que leurs modalités d'application et autres informations explicatives contenues dans les Normes ISA.

- Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers » – paragraphe 39
- Norme ISA 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers » – paragraphe 16
- Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit » – paragraphe 14
- Norme ISA 501, « Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques » – paragraphe 12
- Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant » – paragraphe 22
- Norme ISA 550, « Parties liées » – paragraphe 26.
- Norme ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture » – paragraphe 9
- Norme ISA 570, « Continuité de l'exploitation » – paragraphe 16(e)
- Norme ISA 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs » – paragraphe 9

Annexe 2

(Voir par. A21)

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple suivant de lettre d'affirmation inclut les déclarations écrites qui sont requises par cette Norme ISA et les autres Normes ISA en vigueur pour les audits des états financiers relatifs aux périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009. Cet exemple se fonde sur l'hypothèse que le référentiel comptable applicable correspond aux Normes Internationales d'Information Financière, que la diligence requise par la Norme ISA 570[1] d'obtenir une déclaration écrite n'est pas pertinente et qu'il n'existe pas d'exceptions aux demandes de déclarations écrites. Dans le cas où il existerait des exceptions, les déclarations nécessiteraient d'être modifiées pour prendre en compte ces exceptions.

(Papier à entête de l'entité)

(Adressée à l'Auditeur) (Date)

Cette lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX[2] dont le but est d' exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou *donnent une image fidèle)*, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Nous vous confirmons (*au mieux de notre connaissance et en toute bonne foi, après avoir effectué les investigations que nous avons considérées nécessaires pour les besoins de notre propre information)* que :

Etats financiers

- nous avons satisfait, selon les termes de la mission d'audit en date du [*insérer la date*], à nos responsabilités relatives à l'établissement des états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) ; en particulier, que les états financiers sont présentés sincèrement (*ou donnent une image fidèle*), conformément à celles-ci ;
- les hypothèses importantes que nous avons faites pour aboutir aux estimations comptables, y compris celles relatives à l'évaluation en juste valeur, sont raisonnables ; (Norme ISA 540)
- les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement enregistrées et les informations y relatives fournies conformément aux obligations des Normes Internationales d'Information Financière ; (Norme ISA 550)

---

1 Norme ISA 570, « Continuité de l'exploitation ».

2 Lorsque le rapport de l'auditeur couvre plus d'une période, la date est adaptée de telle sorte que la lettre concerne toutes les périodes couvertes par le rapport d'audit.

- tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels les Normes Internationales d'Information Financière requièrent un ajustement ou des informations à fournir dans ceux-ci, ont été ajustés ou les informations ont été données ; (Norme ISA 560)
- les effets sur les états financiers pris dans leur ensemble des anomalies non corrigées, prises individuellement et en cumulé, ne sont pas significatifs. Une liste de ces anomalies non corrigées est jointe à la présente lettre d'affirmation ; (Norme ISA 450)
- [toutes autres questions que l'auditeur peut considérer approprié de mentionner (voir paragraphe A10 de cette Norme ISA).]

Informations fournies

- nous vous avons :
  - o donné accès à toutes les informations dont nous avons connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, la documentation y afférente, et autres éléments ;
  - o fourni les informations supplémentaires que vous nous avez demandées pour les besoins de l'audit ; et
  - o laissé libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles vous avez considéré qu'il était nécessaire de recueillir des éléments probants ;
- toutes les transactions ont été enregistrées dans la comptabilité et sont reflétées dans les états financiers ;
- nous vous avons indiqué les résultats de notre évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ; (Norme ISA 240)
- nous vous avons donné toutes les informations concernant les fraudes avérées ou suspectées dont nous avons connaissance et qui affectent l'entité et impliquant :
  - o les dirigeants ;
  - o les employés qui ont un rôle important dans le contrôle interne ; ou
  - o d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un impact significatif sur les états financiers ; (Norme ISA 240)
- nous vous avons signalé toutes les informations concernant les fraudes alléguées ou suspectées, affectant les états financiers de l'entité et communiquées par les employés, d'anciens salariés, des analystes, les autorités de contrôle ou d'autres ; (Norme ISA 240)
- nous vous avons signalé tous les cas de non-respect avérés ou suspectés de textes législatifs et réglementaires dont les effets devraient être pris en compte lors de l'établissement des états financiers ; (Norme ISA 250)

- nous vous avons indiqué l'identité des parties liées à l'entité ainsi que toutes les relations et transactions avec les parties liées dont nous avons connaissance ; (Norme ISA 550)

- [toutes autres questions que l'auditeur peut considérer nécessaires (voir paragraphe A11 de cette Norme ISA).]

Dirigeant Dirigeant

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 600

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS D'UN GROUPE (Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

(Applicable aux audits d'états financiers d'un groupe pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 600, « Aspects Particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Les Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing,* ISA) s'appliquent aux audits de groupes. Cette Norme ISA traite des aspects particuliers qui s'appliquent aux audits de groupes, notamment ceux qui impliquent des auditeurs de composants.

2. Un auditeur peut trouver cette Norme ISA utile, adaptée selon les circonstances, lorsqu'il implique d'autres auditeurs dans l'audit d'états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe. Par exemple, un auditeur peut demander à un autre auditeur d'assister aux comptages des stocks ou de procéder à une inspection physique des immobilisations corporelles localisées dans un site éloigné.

3. L'auditeur d'un composant peut être tenu de par la loi, la réglementation ou toute autre raison d'exprimer une opinion sur les états financiers de ce composant. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut décider d'utiliser les éléments probants sur lesquels se fonde l'opinion d'audit des états financiers du composant en tant qu'éléments probants pour l'audit du groupe, toutefois les diligences requises par cette Norme ISA s'appliquent. (Voir par. A1)

4. En application de la Norme ISA 220[1], il est requis de l'associé responsable de l'audit du groupe d'être satisfait que les collaborateurs qui réalisent la mission d'audit du groupe, y compris les auditeurs des composants, ont collectivement les compétences et les aptitudes appropriées. L'associé responsable de l'audit du groupe est également responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit du groupe.

5. L'associé responsable de la mission d'audit du groupe applique les diligences requises par la Norme ISA 220 que les travaux sur l'information financière de ce composant aient été réalisés par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou par l'auditeur d'un des composants. Cette Norme ISA aide l'associé responsable de l'audit du groupe à se conformer aux diligences requises par la Norme ISA 220 lorsque les auditeurs des composants réalisent les travaux sur l'information financière de ces composants.

6. Le risque d'audit varie en fonction du risque d'anomalies significatives dans les états financiers et du risque que l'auditeur ne détecte pas de telles anomalies[2]. Dans un audit de groupe, ceci inclut le risque que l'auditeur du composant ne détecte pas une anomalie significative dans l'information financière du composant qui pourrait aboutir à une anomalie significative au niveau des états financiers du groupe, et le risque que l'équipe affectée à l'audit du groupe ne la détecte pas. Cette Norme ISA décrit les points que l'équipe affectée à l'audit du groupe prend en compte pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son implication dans la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre sur l'information financière des composants par les auditeurs de ces derniers. Le but de cette implication dans les travaux des auditeurs des composants est de recueillir les

[1] Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers », paragraphes 14 et 15.

[2] Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe A32.

éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe.

Date d'entrée en vigueur

7. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers d'un groupe pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

8. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

   (a) déterminer s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe ; et

   (b) s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe :

      (i) de communiquer clairement avec les auditeurs des composants sur l'étendue et le calendrier de leurs travaux sur l'information financière relative aux composants et sur leurs conclusions ; et

      (ii) de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à l'information financière des composants et au processus de consolidation afin d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers du groupe sont présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Définitions

9. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

   (a) Composant – Entité ou segment d'activité pour laquelle ou lequel la direction du groupe ou la direction du composant établit une information financière qui devra être incluse dans les états financiers du groupe ; (Voir par. A2–A4)

   (b) Auditeur d'un composant – Un auditeur qui, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, réalise des travaux sur l'information financière relative au composant pour les besoins de l'audit du groupe ; (Voir par. A7)

   (c) Direction du composant – Dirigeant(s) responsable(s) de l'établissement de l'information financière d'un composant ;

   (d) Seuil de signification d'un composant – Seuil de signification déterminé pour un composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;

   (e) Groupe – Ensemble des composants dont l'information financière est incluse dans les états financiers du groupe. Ce groupe comporte toujours plus d'un composant ; (Voir par. A4)

   (f) Audit du groupe – Audit des états financiers du groupe ;

   (g) Opinion d'audit sur le groupe – Opinion d'audit portant sur les états financiers du groupe ;

   (h) Associé responsable de l'audit du groupe – L'associé ou une autre personne du cabinet qui est responsable de la mission d'audit du groupe et de sa réalisation,

ainsi que du rapport d'audit sur les états financiers de celui-ci qui est émis au nom du cabinet. Lorsque des auditeurs mènent conjointement l'audit du groupe, les associés de chaque cabinet et leur équipe constituent collectivement l'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe. Cette Norme ISA ne traite toutefois pas des relations entre les co-auditeurs ni des travaux que l'un des co-auditeurs effectue en relation avec ceux de l'autre ;

(i) Equipe affectée à l'audit du groupe – Associés, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, et collaborateurs qui définissent la stratégie générale d'audit du groupe, communiquent avec les auditeurs des composants, réalisent les travaux sur le processus de consolidation, et évaluent les conclusions tirées des éléments probants fondant l'opinion exprimée sur les états financiers du groupe ;

(j) Etats financiers du groupe – Etats financiers qui incluent les informations financières de plus d'un composant. Le terme « états financiers du groupe » se réfère également aux états financiers combinés agrégeant l'information financière établie par des composants qui n'ont pas de société mère mais sont sous contrôle commun ;

(k) Direction du groupe – Dirigeant(s) responsable(s) de l'établissement et de la présentation des états financiers du groupe ;

(l) Contrôles généraux au niveau du groupe – Contrôles conçus, mis en place et suivis par la direction du groupe pour l'élaboration de l'information financière du groupe ;

(m) Composant important – Composant identifié par l'équipe affectée à l'audit du groupe qui (i) individuellement représente une contribution financière importante au niveau du groupe ou (ii), en raison de sa nature ou des circonstances particulières, est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers de celui-ci. (Voir par. A5–A6)

10. La référence au « référentiel comptable applicable » signifie le référentiel comptable qui s'applique aux états financiers du groupe. La référence au « processus de consolidation » comprend :

(a) l'enregistrement, l'évaluation, la présentation et les informations fournies relatives à l'information financière des composants comprise dans les états financiers du groupe et résultant de leur consolidation selon la méthode de l'intégration globale ou proportionnelle, ou selon la méthode de mise en équivalence ou du coût ; et

(b) l'agrégation dans les états financiers combinés de l'information financière des composants qui n'ont pas de société mère mais sont sous contrôle commun.

Diligences requises

Responsabilités

11. L'associé responsable de l'audit du groupe est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit du groupe selon les normes professionnelles

et les exigences légales et réglementaires applicables ; il s'assure également que le rapport d'audit émis est approprié en la circonstance[3]. En conséquence, le rapport d'audit sur les états financiers du groupe ne doit pas faire référence à un auditeur d'un composant, à moins que la loi ou la réglementation ne requière une telle mention. Si une telle référence est requise par la loi ou la réglementation, le rapport de l'auditeur doit indiquer que cette référence ne réduit pas la responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe ou celle de l'associé signataire au nom du cabinet portant sur l'opinion d'audit exprimée sur le groupe. (Voir par. A8–A9)

Acceptation et maintien de la mission

12. En appliquant la Norme ISA 220, l'associé responsable de l'audit du groupe doit déterminer si l'on peut anticiper que des éléments probants suffisants et appropriés en rapport avec le processus de consolidation et l'information financière des composants sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe puissent être raisonnablement recueillis. A cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une connaissance suffisante du groupe, de ses composants et de leur environnement afin d'identifier les composants qui sont susceptibles d'être d'importants. Lorsqu'il est prévu que les auditeurs des composants effectuent les travaux sur l'information financière de ces composants, l'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer si l'équipe affectée à l'audit du groupe sera en mesure d'être impliquée dans leurs travaux dans une proportion jugée nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A10–A12)

13. Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :

    (a) qu'il ne sera pas possible pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison des restrictions imposées par la direction du groupe ; et

    (b) que l'incidence possible de cette restriction résultera dans une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe[4],

    l'associé responsable du groupe doit :

    (a) soit, dans le cas d'une nouvelle mission, ne pas l'accepter ou, dans le cas d'une mission récurrente, se démettre de celle-ci lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable ;

    (b) soit, lorsque la loi ou la réglementation interdit à un auditeur de refuser une mission ou de s'en démettre après avoir effectué l'audit des états financiers du groupe autant qu'il était possible de le faire, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe. (Voir par. A13–A19)

Termes de la mission

14. L'associé responsable de l'audit du groupe doit, en application de la Norme ISA 210[5], convenir des termes de la mission d'audit du groupe. (Voir par. A20–A21)

---

[3] Norme ISA 220, paragraphe 15.

[4] Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

Stratégie générale d'audit et programme de travail

15. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit établir une stratégie générale d'audit du groupe, ainsi qu'un programme de travail conformément à la Norme ISA 300[6].

16. L'associé responsable de l'audit du groupe doit revoir la stratégie générale d'audit du groupe et le programme de travail. (Voir par. A22)

Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement

17. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives en acquérant une connaissance de l'entité et de son environnement[7]. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit :

    (a) approfondir sa connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement, y compris des contrôles généraux au niveau du groupe, acquise au moment de la phase d'acceptation de la mission ou de la revue effectuée pour son maintien ; et

    (b) acquérir une connaissance du processus de consolidation, y compris des instructions adressées par la direction du groupe aux composants. (Voir par. A23–A29)

18. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une connaissance suffisante pour :

    (a) confirmer ou réviser son identification initiale des composants qui sont susceptibles d'être importants ; et

    (b) évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs[8]. (Voir par. A30–A31)

Connaissance des auditeurs des composants

19. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe envisage de demander à l'auditeur d'un composant d'effectuer les travaux sur l'information financière du composant, celle-ci doit prendre connaissance des points suivants : (Voir par. A32–A35)

    (a) la compréhension par l'auditeur du composant et sa capacité à se conformer aux règles d'éthique qui sont pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, celles relatives à l'indépendance ; (Voir par. A37)

    (b) les compétences professionnelles de l'auditeur du composant ; (Voir par. A38)

    (c) la possibilité d'être impliquée dans les travaux de l'auditeur du composant dans les limites nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; et

---

5 Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit ».

6 Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers », paragraphes 7–12.

7 Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

8 Norme ISA 315.

(d) si l'auditeur du composant exerce dans un environnement réglementé dans lequel les auditeurs sont activement contrôlés. (Voir par. A36)

20. Si l'auditeur d'un composant ne se conforme pas aux règles d'indépendance qui sont pertinentes pour l'audit du groupe, ou que l'équipe affectée à l'audit du groupe a de sérieux doutes quant aux autres questions énumérées au paragraphe 19(a)–(c), cette dernière doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'information financière du composant sans demander à l'auditeur de ce dernier d'effectuer les travaux sur l'information financière de ce composant. (Voir par. A39–A41)

Caractère significatif

21. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer : (Voir par. A43)

(a) le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble au moment de la définition de la stratégie générale d'audit du groupe ;

(b) si, dans les circonstances spécifiques du groupe, il existe des flux particuliers d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers du groupe pour lesquels on pourrait raisonnablement s'attendre à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble influencent les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers du groupe, le(s) seuil(s) de signification à appliquer à ces flux particuliers d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies ;

(c) le seuil de signification retenu au niveau des composants pour lesquels les auditeurs de ces composants effectueront un audit ou un examen limité pour les besoins de l'audit du groupe. Afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que les anomalies cumulées non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe soient supérieures au seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification au niveau d'un composant doit être inférieur à celui fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble ; (Voir par. A43–A44)

(d) le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes au niveau des états financiers du groupe. (Voir par. A45)

22. Lorsque les auditeurs des composants effectueront un audit pour les besoins de celui du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié du seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux au niveau du composant. (Voir par. A46)

23. Si un composant est soumis à un audit par la loi, la réglementation ou une autre raison, et que l'équipe affectée à l'audit du groupe décide d'utiliser cet audit pour fournir des éléments probants pour l'audit du groupe, cette dernière doit déterminer si :

(a) le seuil de signification fixé pour les états financiers du composant pris dans leur ensemble ; et

(b) le seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux au niveau du composant

satisfont aux diligences requises par cette Norme ISA.

Réponses aux risques évalués

24. L'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en place des mesures appropriées pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers[9]. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer le type de travaux qu'elle entend mettre en œuvre par elle-même ou par l'intermédiaire des auditeurs des composants sur l'information financière des composants (voir paragraphes 26–29). Cette dernière doit également déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son implication dans les travaux des auditeurs des composants (voir paragraphes 30–31).

25. Si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à réaliser sur le processus de consolidation ou sur l'information financière des composants reposent sur l'hypothèse selon laquelle les contrôles généraux au niveau du groupe fonctionnent efficacement, ou si les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit tester, ou demander à l'auditeur du composant de tester, l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Définition du type de travaux à réaliser sur l'information financière des composants (Voir par. A47)

Composants importants

26. Pour un composant qui est important en raison de sa contribution individuelle aux états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur du composant pour le compte de ladite équipe, doit effectuer un audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant.

27. Pour un composant qui est important du fait qu'il est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives pour les états financiers du groupe en raison de sa nature ou de circonstances spécifiques, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur d'un composant pour le compte de ladite équipe, doit mettre en œuvre un ou plusieurs des travaux suivants :

(a) l'audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant ;

(b) l'audit d'un ou plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies, au regard de la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ; (Voir par. A48)

(c) des procédures d'audit spécifiques en relation avec la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Voir par. A49)

9 Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

Composants non importants

28. Pour les composants non importants, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe. (Voir par. A50)

29. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe considère que des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit du groupe ne seront pas recueillis à partir :

(a) des travaux effectués sur l'information financière des composants importants ;

(b) des travaux effectués sur les contrôles généraux au niveau du groupe et sur le processus de consolidation ; et

(c) des procédures analytiques réalisées au niveau du groupe ;

l'équipe doit sélectionner des composants qui ne sont pas importants et réaliser sur l'information financière de chacun de ces composants, ou demander à l'auditeur du composant de les réaliser, un ou plusieurs des travaux suivants : (Voir par. A51–A53)

- un audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification du composant ;
- un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies ;
- un examen limité de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification du composant ;
- des procédures spécifiques.

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit modifier périodiquement la sélection des composants.

Implication dans les travaux effectués par les auditeurs des composants (Voir par. A54–A55)

Composants importants – Evaluation des risques

30. Si l'auditeur d'un composant effectue l'audit de l'information financière d'un composant important, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit être impliquée dans l'évaluation des risques faite par l'auditeur du composant afin d'identifier les risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. La nature, le calendrier et l'étendue de cette implication varient en fonction de la connaissance qu'a l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant, mais doit comporter au minimum :

(a) un entretien avec l'auditeur du composant ou avec la direction de celui-ci sur les secteurs d'activités du composant qui sont importants au niveau du groupe ;

(b) un entretien avec l'auditeur du composant quant à la possibilité d'anomalies significatives dans l'information financière de ce composant provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; et

(c) une revue de la documentation de l'auditeur du composant portant sur les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du

groupe. Une telle documentation peut prendre la forme d'un mémorandum donnant la conclusion de l'auditeur du composant au regard des risques importants identifiés.

Risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe – Procédures d'audit complémentaires

31. Si des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ont été identifiés dans un composant pour lequel l'auditeur de ce composant réalise les travaux, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer la nécessité d'effectuer des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Sur la base de sa connaissance de l'auditeur du composant, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer s'il est nécessaire d'être impliquée dans la réalisation des procédures d'audit complémentaires.

Processus de consolidation

32. En application du paragraphe 17, l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert la connaissance des contrôles généraux au niveau du groupe et du processus de consolidation, y compris des instructions émises par la direction du groupe à l'attention des composants. En application du paragraphe 25, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur du composant à la demande de cette dernière, vérifie l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux au niveau du groupe si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer sur le processus de consolidation sont fondés sur l'attente que les contrôles généraux au niveau du groupe fonctionnent efficacement, ou si des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

33. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur le processus de consolidation pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe résultant du processus de consolidation. Cette démarche doit comporter le fait de déterminer si tous les composants ont été inclus dans les états financiers du groupe.

34. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et des reclassements de consolidation, et doit évaluer s'il existe un facteur de risque quelconque de fraudes ou des indices de biais possibles introduits par la direction. (Voir par. A56)

35. Si l'information financière d'un composant n'a pas été établie en appliquant les mêmes méthodes comptables que celles suivies pour établir les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si l'information financière de ce composant a été correctement ajustée pour les besoins de l'établissement et de la présentation des états financiers du groupe.

36. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si l'information financière identifiée dans la communication faite par l'auditeur du composant (voir paragraphe 41(c)) est celle qui est incluse dans les états financiers du groupe.

37. Lorsque les états financiers du groupe incluent des états financiers d'un composant dont la date de clôture de la période est différente de celle du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si des ajustements appropriés ont été enregistrés dans

les états financiers de ce composant conformément au référentiel comptable applicable.

Evénements postérieurs à la clôture

38. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composants effectuent l'audit de l'information financière de composants, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composants doivent mettre en œuvre des procédures destinées à identifier les événements qui ont pu survenir dans ces composants entre les dates auxquelles l'information financière de ces derniers a été arrêtée et la date du rapport d'audit portant sur les états financiers du groupe, et qui peuvent nécessiter des ajustements dans les états financiers de ce dernier ou des informations à fournir dans ceux-ci.

39. Lorsque les auditeurs des composants effectuent des travaux autres que l'audit de l'information financière des composants, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à ces auditeurs de lui indiquer s'ils ont eu connaissance d'événements qui peuvent nécessiter un ajustement des états financiers du groupe ou une information à fournir dans ceux-ci.

Communication avec l'auditeur du composant

40. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ses instructions à l'auditeur du composant en temps voulu. Cette communication doit décrire les travaux à réaliser, l'utilisation que l'équipe entend faire de ces travaux, ainsi que la forme et le contenu de la communication qu'elle attend de cet auditeur. Cette communication doit également inclure : (Voir par. A57, A58, A60)

(a) une demande au terme de laquelle l'auditeur du composant, connaissant le contexte dans lequel l'équipe affectée à l'audit du groupe utilisera ses travaux, confirme qu'il coopérera avec celle-ci ; (Voir par. A59)

(b) les règles d'éthique pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, les règles d'indépendance ;

(c) dans le cas d'un audit ou d'un examen limité de l'information financière du composant, le seuil de signification fixé pour ce composant (ainsi que, le cas échéant, le (ou les) seuils(s) pour des flux d'opérations ou de soldes de comptes particuliers, ou d'informations spécifiques à fournir) et le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes au niveau des états financiers du groupe ;

(d) les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, qui peuvent concerner les travaux de l'auditeur du composant. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer en temps voulu les autres risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau du composant provenant de fraudes ou résultant d'erreurs et affectant les états financiers du groupe et la manière dont il a répondu à ces risques ;

(e) une liste des parties liées préparée par la direction du groupe, et de toute autre partie liée dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance. L'équipe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer en temps voulu les

parties liées qui n'auraient pas été précédemment identifiées par la direction du groupe ou par elle-même. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer s'il convient de mentionner ces dernières aux autres auditeurs des composants.

41. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer les points pertinents pour ses conclusions sur l'audit du groupe. Cette communication doit comprendre : (Voir par. A60)

(a) la confirmation par l'auditeur du composant qu'il s'est conformé aux règles d'éthique pertinentes pour l'audit du groupe, y compris les règles d'indépendance et de compétence professionnelle ;

(b) la confirmation par l'auditeur du composant qu'il s'est conformé aux instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe ;

(c) l'identification de l'information financière du composant sur laquelle portent les conclusions de l'auditeur du composant ;

(d) les informations portant sur les cas de non-respect des textes législatifs ou réglementaires qui pourrait entraîner une anomalie significative au niveau des états financiers du groupe ;

(e) une liste des anomalies non corrigées dans l'information financière du composant (la liste n'a pas à inclure les anomalies qui sont en-dessous du seuil des anomalies clairement insignifiantes communiqué par l'équipe affectée à l'audit du groupe ; (Voir par. 40(c))

(f) des indices de biais possibles introduits par la direction ;

(g) toute faiblesse significative du contrôle interne identifiée au niveau du composant ;

(h) les autres points importants que l'auditeur du composant a communiqués, ou envisage de communiquer, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris ceux concernant une fraude ou une fraude suspectée impliquant la direction du composant, des membres du personnel qui ont un rôle important dans le contrôle interne du composant ou d'autres personnes lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans l'information financière du composant ;

(i) tout autre point qui peut être d'intérêt pour l'audit du groupe, ou sur lequel l'auditeur du composant souhaite attirer l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe, y compris les exceptions relevées dans les déclarations de la direction du composant que l'auditeur de ce dernier avaient demandées à celle-ci ; et

(j) la synthèse des points relevés, les conclusions ou l'opinion de l'auditeur du composant.

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis

Evaluation de la communication de l'auditeur d'un composant et du caractère adéquat de ses travaux

42. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer les éléments communiqués par les auditeurs des composants (voir paragraphe 41). Pour ce faire, l'équipe doit :

(a) s'entretenir des points importants résultant de l'évaluation des éléments communiqués avec l'auditeur ou la direction du composant, et avec la direction du groupe, selon les cas ; et

(b) déterminer s'il convient de revoir d'autres parties pertinentes de la documentation d'audit de l'auditeur du composant. (Voir par. A61)

43. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que les travaux de l'auditeur du composant sont insuffisants, l'équipe doit déterminer quelles sont les procédures supplémentaires à mettre en œuvre, et si ces procédures sont à réaliser par l'auditeur du composant ou par elle-même.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

44. L'auditeur est tenu de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et de lui donner de cette façon la possibilité de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit[10]. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis à partir des procédures d'audit réalisées sur le processus de consolidation et des travaux effectués par les membres de l'équipe et les auditeurs des composants sur l'information financière des composants, sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe. (Voir par. A62)

45. L'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer l'incidence sur l'opinion d'audit du groupe de toutes anomalies non corrigées (qu'elles aient été identifiées par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou communiquées par les auditeurs des composants) et de toutes les situations où il n'a pas été possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A63)

Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

Communication avec la direction du groupe

46. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer quelles ont été les faiblesses identifiées au sein du contrôle interne afin de les signaler aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction du groupe, conformément à la Norme ISA 265[11]. Pour ce faire, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit prendre en compte :

(a) les faiblesses des contrôles internes généraux au niveau du groupe que l'équipe affectée à l'audit du groupe a identifiées ;

---

10 Norme ISA 200, paragraphe 17.

11 Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction ».

(b) les faiblesses du contrôle interne que l'équipe affectée à l'audit du groupe a identifiées dans les contrôles internes des composants ; et

(c) les faiblesses du contrôle interne que les auditeurs de composants ont portées à l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe.

47. Lorsqu'une fraude a été décelée par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portée à son attention par l'auditeur d'un composant (voir paragraphe 41(h)), ou qu'une information indique qu'une fraude peut exister, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ce fait en temps voulu au niveau hiérarchique approprié de la direction du groupe afin d'informer les personnes ayant la responsabilité première de la prévention et de la détection des fraudes d'une question qui relève de leur responsabilité. (Voir par. A64)

48. Il peut être exigé de l'auditeur d'un composant par la loi, la réglementation ou toute autre raison, d'exprimer une opinion sur les états financiers d'un composant. Dans ce cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à la direction du groupe d'informer la direction du composant de tout point dont l'équipe affectée à l'audit du groupe viendrait à avoir connaissance et qui pourrait être important au niveau des états financiers du composant, mais dont la direction de ce dernier pourrait ne pas avoir connaissance. Si la direction du groupe refuse de communiquer le point à la direction du composant, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit s'entretenir de cette situation avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe. Si le point reste non résolu, l'équipe affectée à l'audit du groupe, sous réserve des aspects légaux et règles professionnelles relatifs à la confidentialité, doit apprécier s'il convient de recommander à l'auditeur du composant de ne pas émettre son rapport sur les états financiers du composant jusqu'à ce que ce point soit résolu. (Voir par. A65)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

49. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer les questions suivantes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, en plus de celles requises par la Norme ISA 260[12] et d'autres Normes ISA : (Voir par. A66)

(a) une présentation d'ensemble du type de travaux à réaliser sur l'information financière des composants ;

(b) une présentation d'ensemble de la nature de l'implication prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux à réaliser par les auditeurs des composants sur l'information financière de ceux qui sont importants ;

(c) les cas où l'évaluation faite par l'équipe affectée à l'audit du groupe des travaux de l'auditeur d'un composant donne lieu à interrogation quant à la qualité de ses travaux ;

(d) toutes limitations à l'étendue de l'audit du groupe, par exemple lorsque l'accès à l'information peut avoir été restreint ;

(e) les fraudes ou fraudes suspectées impliquant la direction du groupe, la direction d'un composant, des membres du personnel ayant un rôle important dans les

12 Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ».

contrôles généraux au niveau du groupe ou d'autres personnes, lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

Documentation

50. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit inclure dans la documentation d'audit les aspects suivants[13] :

(a) une liste des composants, indiquant ceux qui sont importants et le type de travaux réalisés sur l'information financière de ceux-ci ;

(b) la nature, le calendrier et l'étendue de l'implication de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux réalisés par les auditeurs des composants importants y compris, le cas échéant, la revue éventuelle de toute ou partie de la documentation d'audit des auditeurs des composants, et les conclusions s'y rapportant ;

(c) les communications écrites entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants concernant les instructions qui leur ont été données par celle-ci.

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Composants soumis à un audit par la loi, la réglementation ou pour une autre raison (Voir par. 3)

A1. Les facteurs qui peuvent influer sur la décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'utiliser ou non un audit exigé par la loi, la réglementation ou pour une autre raison pour recueillir des éléments probants comprennent :

- les différences entre le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers du composant et celui appliqué pour l'établissement des états financiers du groupe ;
- les différences entre les normes d'audit et autres normes appliquées par l'auditeur du composant et celles suivies pour l'audit des états financiers du groupe ;
- l'achèvement ou non de l'audit des états financiers du composant en temps voulu par rapport au calendrier arrêté par le groupe.

[13] Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et A6.

Définitions

Composant (Voir par. 9(a))

A2. La structure d'un groupe affecte la manière dont les composants sont identifiés. Par exemple, le système d'élaboration de l'information financière du groupe peut être basé sur une structure organisationnelle qui prévoit que l'information financière soit préparée par une entité mère et qu'une ou plusieurs filiales, co-entreprises, ou participations détenues soient reflétées selon la méthode de la mise en équivalence ou la méthode du coût ; ou encore par un siège avec plusieurs divisions ou succursales ; ou une combinaison des deux. Quelques groupes, cependant, peuvent organiser leur système d'élaboration de l'information financière par fonction, par procédé de fabrication, par type de produits ou de services (ou par groupes de produits ou de services), ou par zones géographiques. Dans ces cas, l'entité ou le secteur d'activité pour lequel la direction du groupe ou du composant établit l'information financière incluse dans les états financiers du groupe peut être une fonction, un procédé de fabrication, un type de produits ou de services (ou un groupe de produits ou de services), ou une zone géographique.

A3. Différents niveaux de composants peuvent exister au sein du système d'élaboration de l'information financière du groupe, auquel cas il peut être plus approprié d'identifier les composants à différents niveaux d'agrégation plutôt qu'individuellement.

A4. Les composants agrégés à un certain niveau peuvent constituer un composant pour les besoins de l'audit du groupe ; toutefois, un tel composant peut aussi établir des états financiers du groupe qui comprennent l'information financière des composants qui le constituent (c'est-à-dire : un sous-groupe). Cette Norme ISA peut en conséquence être appliquée par différents associés responsables de sous-groupes ou par les équipes affectées à l'audit de ces sous-groupes au sein d'un groupe plus important.

Composant important (Voir par. 9(m))

A5. Dès lors que l'importance financière d'un composant pris individuellement augmente, les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe s'accroissent généralement. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut appliquer un pourcentage à un critère de référence choisi pour aider à identifier les composants qui, individuellement, ont une importance financière. L'identification d'un critère de référence et la détermination d'un pourcentage à appliquer à celui-ci impliquent l'exercice du jugement professionnel. En fonction de la nature et de circonstances propres au groupe, les critères de référence appropriés peuvent inclure les actifs du groupe, ses passifs, les flux de trésorerie, le résultat ou le chiffre d'affaires. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut considérer que les composants qui excèdent 15% du critère de référence retenu sont des composants importants. Un pourcentage plus élevé ou plus bas peut, cependant, s'avérer approprié dans certaines circonstances.

A6. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut aussi identifier un composant comme susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe du fait de sa nature ou de circonstances particulières (c'est-à-dire des risques qui nécessitent une attention particulière dans le cadre de

l'audit[14]). Par exemple, un composant pourrait être responsable d'opérer sur le marché des changes et ainsi exposer le groupe à un risque important d'anomalies significatives, même si ce composant n'a pas, indépendamment, une importance financière au niveau du groupe.

Auditeur du composant (Voir par. 9(b))

A7. Un membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe peut, à la demande de celle-ci, effectuer des travaux sur l'information financière d'un composant pour les besoins de l'audit du groupe. Lorsque ceci est le cas, ce membre de l'équipe est aussi considéré comme un auditeur du composant.

Responsabilités (Voir par. 11)

A8. Bien que les auditeurs des composants puissent effectuer des travaux sur l'information financière de ceux-ci pour les besoins de l'audit du groupe et, à ce titre, sont responsables de leurs constatations, de leurs conclusions ou de leurs opinions, l'associé ou le cabinet responsable de l'audit du groupe reste responsable de l'opinion d'audit exprimée sur le groupe.

A9. Lorsque l'opinion d'audit sur le groupe est modifiée du fait que l'équipe affectée à l'audit du groupe n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'information financière d'un ou de plusieurs composants, le paragraphe motivant l'opinion modifiée contenu dans le rapport d'audit sur les états financiers du groupe décrit les raisons de cette impossibilité sans faire référence à l'auditeur du composant, à moins qu'une telle référence ne soit nécessaire pour une explication adéquate des circonstances[15].

Acceptation et maintien de la mission

Connaissance du groupe à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission (Voir par. 12)

A10. Dans le cas d'une nouvelle mission, la connaissance du groupe et de ses composants ainsi que de leur environnement par l'équipe affectée à l'audit du groupe, peut être acquise à partir :

- des informations fournies par la direction du groupe ;
- de la communication avec la direction du groupe ; et
- le cas échéant, de la communication avec l'équipe précédente affectée à l'audit du groupe, la direction des composants ou les auditeurs de ceux-ci.

A11. La connaissance du groupe par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut inclure des points tels que :

- la structure du groupe, y compris sa structure juridique et organisationnelle (par exemple : la manière dont le système d'élaboration de l'information financière du groupe est organisée) ;

14 Norme ISA 315, paragraphes 27–29.

15 Norme ISA 705, paragraphe 20.

- les activités opérationnelles des composants qui sont importantes au niveau du groupe, y compris l'environnement du secteur d'activité et sa réglementation, ainsi que l'environnement économique et politique dans lequel ces activités sont exercées ;
- l'utilisation de sociétés de services, y compris les centres de services partagés ;
- la description des contrôles généraux au niveau du groupe ;
- la complexité du processus de consolidation ;
- le fait de savoir si les auditeurs des composants qui ne font pas partie du cabinet ou de l'organisation de l'associé responsable de la mission effectueront les travaux sur l'information financière de l'un quelconque des composants, et le raisonnement sous-jacent de la direction du groupe pour décider de désigner plus d'un auditeur ;
- le fait de savoir si l'équipe affectée à l'audit du groupe :
  - a un accès sans restriction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, à la direction du groupe, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du composant et à la direction de ce dernier, à l'information du composant et aux auditeurs de celui-ci (y compris à leur documentation d'audit que l'équipe affectée à l'audit du groupe souhaite consulter) ; et
  - est en mesure de réaliser les travaux nécessaires sur l'information financière des composants.

A12. Dans le cas d'une mission récurrente, la possibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés peut être affectée par des changements importants, tels que :

- des changements dans la structure du groupe (par exemple : des acquisitions, des cessions, des réorganisations, ou des changements dans la manière dont le système d'élaboration de l'information financière du groupe est organisé) ;
- des changements dans les activités opérationnelles des composants qui sont importantes au niveau du groupe ;
- des changements dans la composition des personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, dans la direction du groupe ou dans la direction générale des composants importants ;
- des interrogations de la part de l'équipe affectée à l'audit du groupe quant à l'intégrité et la compétence de la direction du groupe ou de la direction des composants ;
- des changements dans les contrôles généraux au niveau du groupe ;
- des changements dans le référentiel comptable applicable.

Attente quant à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 13)

A13. Un groupe peut être constitué seulement de composants qui ne sont pas considérés importants. Dans ces situations, l'associé responsable de l'audit du groupe peut raisonnablement s'attendre à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe si l'équipe affectée à l'audit du groupe est en mesure :

(a) d'effectuer les travaux sur l'information financière de quelques-uns des composants ; et

(b) d'être impliquée dans les travaux effectués par les auditeurs des composants sur l'information financière d'autres composants à un degré nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Accès à l'information (Voir par. 13)

A14. L'accès à l'information de l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être restreint par des circonstances que la direction du groupe ne peut éviter ; par exemple à cause des lois relatives à la confidentialité de l'information ou du devoir de réserve sur des données privées, ou encore du refus de l'auditeur d'un composant de donner accès à la documentation d'audit que l'équipe affectée à l'audit du groupe souhaite consulter. Cet accès peut aussi être restreint par la direction du groupe.

A15. Lorsque l'accès à l'information est limité par les circonstances, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut encore être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; cependant, ceci est d'autant moins probable que l'importance du composant est grande. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut ne pas avoir accès aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à la direction ou à l'auditeur (y compris à la documentation d'audit concernée que l'équipe souhaite consulter) d'un composant comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence. Si le composant n'est pas important et que l'équipe affectée à l'audit du groupe a, à sa disposition, un jeu complet d'états financiers du composant, y compris le rapport d'audit portant sur ceux-ci, et a accès à l'information détenue par la direction du groupe concernant ce composant, l'équipe peut conclure que cette information constitue un élément probant suffisant et approprié concernant celui-ci. Toutefois, si le composant est important, l'équipe affectée à l'audit du groupe ne sera pas en mesure de se conformer aux diligences requises par cette Norme ISA et pertinentes en la circonstance pour l'audit du groupe. Notamment, l'équipe affectée à l'audit du groupe ne sera pas en mesure de satisfaire aux exigences des paragraphes 30–31 concernant l'implication dans les travaux de l'auditeur du composant, et par conséquent, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant ce composant. L'incidence de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est explicitée dans la Norme ISA 705.

A16. L'équipe affectée à l'audit du groupe ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque la direction du groupe lui restreint l'accès à l'information d'un composant important ou à l'auditeur de ce composant.

A17. Bien que l'équipe affectée à l'audit du groupe puisse être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsqu'une telle restriction touche un composant considéré comme non important, les raisons de cette restriction peuvent

avoir une incidence sur l'opinion d'audit exprimée sur le groupe. Par exemple, elle peut affecter la fiabilité des réponses de la direction du groupe aux demandes d'informations formulées par l'équipe affectée à l'audit du groupe, ainsi que des déclarations de la direction faites à l'équipe.

A18. La loi ou la réglementation peut interdire à l'associé responsable de l'audit du groupe de refuser une mission ou de s'en démettre. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur est nommé pour une période déterminée et n'est pas autorisé à se démettre avant l'expiration du terme. De même, dans le secteur public, la possibilité pour l'auditeur de refuser ou de se démettre d'une mission peut ne pas lui être donnée en raison de la nature du mandat public ou de considérations d'intérêt public. Dans de telles circonstances, cette norme ISA s'applique néanmoins à l'audit du groupe, et l'incidence de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est explicitée dans la Norme ISA 705.

A19. L'annexe 1 donne un exemple de rapport d'audit contenant une opinion avec réserve fondée sur l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un composant important comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence mais dont, selon le jugement de l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'effet sur les états financiers est significatif mais non diffus.

Termes de la mission (Voir par. 14)

A20. Les termes de la mission précisent le référentiel comptable applicable[16]. Des points supplémentaires peuvent être ajoutés dans les termes d'une mission d'audit d'un groupe, pour préciser par exemple :

- que la communication entre l'équipe affectée à la mission et les auditeurs des composants ne devrait être soumise à restrictions que dans les limites imposées par la loi ou la réglementation ;
- que les communications importantes entre les auditeurs des composants, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des composants et la direction de ces derniers, y compris la communication des faiblesses significatives du contrôle interne, devraient être également mentionnées à l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- que les communications importantes entre les autorités de contrôle et les composants concernant les points touchant à l'élaboration de l'information financière devraient être mentionnées à l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- que l'équipe affectée à l'audit du groupe devrait être autorisée dans la mesure où elle le considère nécessaire :
    - o à avoir accès à l'information des composants, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des composants et à leur direction, ainsi qu'aux auditeurs des composants (y compris à la documentation d'audit concernée recherchée par l'équipe) ; et

16 Norme ISA 210, paragraphe 8.

  - o à effectuer des travaux sur l'information financière au niveau des composants ou à demander à l'auditeur d'un composant de les effectuer.

A21. Les restrictions imposées :

- à l'équipe affectée à l'audit du groupe d'accéder à l'information des composants, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ceux-ci ou à leur direction, ou aux auditeurs de ces derniers (y compris à la documentation d'audit concernée que l'équipe souhaite consulter) ; et

- à l'étendue des travaux à réaliser sur l'information financière des composants,

après que l'associé responsable de la mission a accepté la mission d'audit du groupe, constituent une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés qui peut avoir une incidence sur l'opinion d'audit sur le groupe. Dans des circonstances exceptionnelles, ces restrictions peuvent même conduire à se démettre de la mission lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Stratégie générale d'audit et programme de travail (Voir par. 16)

A22. La revue de la stratégie générale d'audit du groupe et du programme de travail par l'associé responsable de l'audit du groupe est une phase importante dans l'exercice de sa responsabilité dans la direction de la mission d'audit du groupe.

Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement

Domaines sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance (Voir par. 17)

A23. La Norme ISA 315[17] fournit des modalités d'application sur les domaines que l'auditeur peut prendre en compte lors de sa prise de connaissance du secteur d'activité, de la réglementation et des autres facteurs externes qui affectent l'entité, y compris le référentiel comptable applicable ; du type d'entité, de ses objectifs et de sa stratégie ainsi que des risques liés à l'activité ; ainsi que de ses outils de mesure et de revue de ses performances financières. L'Annexe 2 de la présente Norme ISA fournit des exemples de sujets spécifiques à un groupe, y compris le processus de consolidation.

Instructions émises à l'intention des composants par la direction du groupe (Voir par. 17)

A24. Pour assurer l'uniformité et la comparabilité de l'information financière, la direction du groupe émet généralement des instructions à l'intention des composants. De telles instructions précisent les exigences visant l'information financière des composants à incorporer dans les états financiers du groupe et incluent souvent un manuel des procédures d'élaboration de l'information financière et un modèle type de liasse de consolidation. Une liasse de consolidation comporte généralement un ensemble d'états standards présentant l'information financière à incorporer dans les états financiers du groupe. Ces liasses ne prennent cependant pas la forme, en règle générale, d'un jeu complet d'états financiers établis et présentés conformément à un référentiel comptable applicable.

---

[17] Norme ISA 315, paragraphes A17–A41.

A25. Ces instructions couvrent généralement les domaines suivants :

- les méthodes comptables applicables ;
- les exigences légales et autres exigences applicables en matière d'informations à fournir dans les états financiers du groupe, y compris :
  - o l'identification des secteurs d'activités et les informations financières sectorielles ;
  - o les relations et les transactions avec les parties liées ;
  - o les opérations et les profits non réalisés intra-groupe ;
  - o les soldes des comptes intra-groupe ; et
- un calendrier de production et de transmission de la liasse de consolidation.

A26. La connaissance des instructions par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut inclure :

- la clarté et les aspects pratiques d'application des instructions pour compléter la liasse de consolidation ;
- la manière dont les instructions :
  - o décrivent de façon adéquate les caractéristiques du référentiel comptable applicable ;
  - o demandent de fournir une information suffisante pour se conformer aux dispositions du référentiel comptable applicable ; par exemple, l'information relative aux relations et aux opérations entre parties liées, ainsi que l'information sectorielle ;
  - o permettent de déterminer les ajustements de consolidation à effectuer, par exemple en ce qui concerne les opérations et les profits non réalisés intra-groupe, et les soldes de comptes intra-groupe ; et
  - o demandent à ce que l'information financière soit approuvée par la direction du composant.

Fraudes (Voir par. 17)

A27. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers provenant de fraudes, et de concevoir et mettre en œuvre des réponses appropriées face aux risques évalués[18]. L'information utilisée pour identifier les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe provenant de fraudes peut inclure :

- l'évaluation faite par la direction du groupe des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes pouvant conduire à des états financiers du groupe comportant des anomalies significatives ;

[18] Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers ».

- le processus suivi par la direction du groupe pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans le groupe, y compris tous risques de fraudes spécifiques identifiés par la direction du groupe, ou tous soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies pour lesquels un risque de fraude est probable ;

- l'existence de composants particuliers pour lesquels il existe un risque de fraude probable ;

- la manière dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe contrôlent le processus suivi par la direction du groupe pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans le groupe et les contrôles que celle-ci a mis en place pour réduire ces risques ;

- les réponses apportées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, la direction du groupe et par l'audit interne (et, si cela est considéré approprié, par la direction des composants, leurs auditeurs et d'autres) aux demandes de l'équipe affectée à l'audit du groupe portant sur le fait de savoir s'ils ont connaissance de fraudes révélées, suspectées ou alléguées touchant l'un des composants du groupe.

Discussion entre les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants relative aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris les risques de fraudes (Voir par. 17)

A28. Les membres-clés de l'équipe affectée à l'audit du groupe sont tenus de discuter de la possibilité d'anomalies significatives au niveau des états financiers d'une entité provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, en mettant particulièrement l'accent sur les risques de fraudes. Dans un audit de groupe, ces discussions peuvent aussi inclure les auditeurs des composants[19]. La décision de l'associé responsable de l'audit du groupe concernant les personnes à impliquer dans ces discussions, comment et quand elles interviennent et l'étendue des points à traiter, est conditionnée par des facteurs tels que l'expérience antérieure avec le groupe.

A29. Ces discussions fournissent l'opportunité :

- de partager la connaissance des composants et de leur environnement, y compris des contrôles généraux au niveau du groupe ;

- d'échanger de l'information sur les risques liés à l'activité des composants ou du groupe ;

- d'échanger des idées sur la façon et les domaines dans lesquels les états financiers du groupe sont susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, la façon dont la direction du groupe ou des composants pourraient produire et dissimuler des informations financières mensongères, et la façon dont les actifs des composants pourraient être détournés ;

[19] Norme ISA 240, paragraphe 15 ; Norme ISA 315, paragraphe 10.

- d'identifier des pratiques suivies par la direction du groupe ou des composants qui pourraient être biaisées ou conçues pour manipuler les résultats et qui pourraient conduire à l'élaboration d'une information financière mensongère, par exemple des pratiques de comptabilisation des produits non conformes au référentiel comptable applicable ;

- de prendre en considération les facteurs externes et internes connus affectant le groupe et qui peuvent créer une incitation pour la direction du groupe ou celle des composants, ou pour d'autres, ou une pression sur ceux-ci, à commettre une fraude, à fournir une opportunité de commettre une fraude, ou qui indiquent une culture ou créent un environnement qui permet à la direction du groupe ou à celle des composants, ou à d'autres, de fournir une justification à la perpétration d'une fraude ;

- de prendre en considération le risque que la direction du groupe ou des composants contourner les contrôles ;

- de s'interroger pour savoir si des méthodes comptables uniformes sont utilisées pour l'établissement de l'information financière des composants pour les besoins des états financiers du groupe et, si tel n'est pas le cas, la manière dont les différences dans les méthodes comptables suivies sont identifiées et ajustées (lorsque ceci est requis par le référentiel comptable applicable) ;

- de discuter de fraudes identifiées dans les composants ou de l'information qui indique l'existence d'une fraude dans un composant ;

- de partager l'information qui peut indiquer le non-respect des textes législatifs ou réglementaires nationaux, par exemple les versements de pots-de-vin ou des pratiques incorrectes de prix de transfert.

Facteurs de risques (Voir par. 18)

A30. L'Annexe 3 fournit des exemples de conditions ou d'événements qui, pris individuellement ou dans leur ensemble, peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris des risques de fraudes.

Evaluation des risques (Voir par. 19)

A31. L'évaluation au niveau du groupe des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe par l'équipe affectée à l'audit du groupe est basée sur des informations telles que :

- celles obtenues lors de la prise de connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement, ainsi que du processus de consolidation, y compris les éléments probants recueillis lors de l'évaluation de la conception et du fonctionnement des contrôles généraux au niveau du groupe ainsi que de ceux relatifs à la consolidation ;

- celles obtenues des auditeurs des composants.

Connaissance des auditeurs des composants (Voir par. 19)

A32. L'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance de l'auditeur d'un composant seulement dans les cas où elle prévoit de demander à cet auditeur d'effectuer des travaux sur l'information financière du composant pour les besoins de l'audit du groupe. Par exemple, il ne sera pas nécessaire d'acquérir une connaissance des auditeurs des composants pour lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe prévoit d'effectuer des procédures analytiques seulement au niveau du groupe.

Procédures à mettre en œuvre par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'un composant et sources des éléments probants (Voir par. 19)

A33. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'un composant sont affectés par des facteurs tels que l'expérience antérieure avec l'auditeur du composant ou la connaissance de celui-ci, et le degré auquel l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur du composant sont soumis à des procédures et des politiques communes, par exemple :

- lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'un composant partagent :
  - des politiques et des procédures communes pour effectuer les travaux (méthodologie d'audit commune) ;
  - des politiques et des procédures de contrôle qualité communes ; ou
  - des politiques et des procédures de suivi communes ;
- lorsqu'il existe une cohérence ou une similitude dans :
  - les textes législatifs et réglementaires ou le système législatif ;
  - la supervision de la profession, les règles disciplinaires et les revues de contrôle qualité externe ;
  - le niveau d'études et la formation ;
  - les institutions et les normes professionnelles ;
  - la langue et la culture.

A34. Ces facteurs interagissent et ne sont pas exclusifs les uns des autres. Par exemple, l'étendue des procédures suivies par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur du Composant A, qui applique de manière permanente des politiques et des procédures de contrôle qualité et de suivi communes et applique une méthodologie d'audit commune, ou qui exerce dans le même pays que celui de l'associé responsable de l'audit du groupe, peut être moindre que celles suivies pour acquérir une connaissance de l'auditeur du Composant B qui n'applique pas de manière permanente des politiques et des procédures de contrôle qualité et de suivi communes et n'applique pas une méthodologie d'audit commune, ou qui exerce dans un pays étranger. La nature des procédures mises en œuvre concernant les auditeurs des Composants A et B peuvent aussi être différentes.

A35. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut acquérir une connaissance de l'auditeur d'un composant de différentes façons. La première année où un auditeur d'un composant est impliqué, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut, par exemple :

- évaluer les résultats du système de suivi du contrôle qualité dans les cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur du composant font partie du même cabinet ou de la même organisation qui fonctionne en appliquant et en se conformant à des politiques et des procédures de suivi communes[20] ;
- rendre visite à l'auditeur du composant pour s'entretenir des points visés au paragraphe 19(a)–(c) ;
- demander à l'auditeur du composant de confirmer par écrit les points visés au paragraphe 19(a)–(c). L'Annexe 4 donne des exemples de confirmations écrites par l'auditeur d'un composant ;
- demander à l'auditeur du composant de remplir des questionnaires concernant les points visés au paragraphe 19(a)–(c) ;
- s'entretenir au sujet de l'auditeur du composant avec des collègues du cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe, ou avec un tiers de réputation qui connaît l'auditeur du composant ; ou
- obtenir des confirmations d'une (ou des) institution(s) professionnelle(s) dont l'auditeur du composant est membre, des autorités qui ont accordé à l'auditeur du composant l'autorisation d'exercer, ou d'autres parties tierces.

Dans les années suivantes, la connaissance de l'auditeur du composant peut être basée sur l'expérience antérieure de l'équipe affectée à l'audit du groupe avec cet auditeur. Cette dernière peut demander à l'auditeur du composant de confirmer si des faits affectant les points énumérés au paragraphe 19(a)–(c) sont survenus depuis l'année précédente.

A36. Lorsque des organismes de supervision indépendants ont été créés pour assurer la supervision de la profession d'auditeur et pour suivre la qualité des audits, la connaissance de l'environnement réglementaire peut aider l'équipe affectée à l'audit du groupe à évaluer l'indépendance et la compétence de l'auditeur du composant. Des informations concernant l'environnement réglementaire peuvent être obtenues de l'auditeur du composant ou fournies par les organismes de supervision indépendants.

Règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit du groupe (Voir par. 19(a))

A37. Lorsqu'il effectue des travaux sur l'information financière d'un composant pour les besoins de l'audit du groupe, l'auditeur de ce composant est soumis aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit du groupe. De telles règles peuvent être différentes ou supplémentaires à celles suivies par l'auditeur du composant lorsqu'il effectue un audit légal dans son pays. L'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert en conséquence une connaissance de la façon dont l'auditeur du composant comprend les

[20] Comme requis par la Norme ISQC 1, « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes », paragraphe 54, ou les exigences nationales qui sont à tout le moins aussi exigeantes.

règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit du groupe et y adhérera de manière suffisante pour satisfaire à ses responsabilités dans le cadre de l'audit du groupe.

Compétence professionnelle de l'auditeur du composant (Voir par. 19(b))

A38. La connaissance de la compétence professionnelle de l'auditeur du composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut inclure le fait de savoir si celui-ci :

- possède une connaissance suffisante des normes d'audit et d'autres normes applicables à l'audit du groupe pour satisfaire à ses responsabilités dans le cadre de l'audit du groupe ;
- possède l'expérience spécialisée nécessaire (par exemple la connaissance spécifique d'un secteur d'activité) pour réaliser les travaux sur l'information financière du composant concerné ; et
- le cas échéant, possède une connaissance suffisante du référentiel comptable applicable pour satisfaire à ses responsabilités dans le cadre de l'audit du groupe (les instructions émises à l'intention des composants par la direction du groupe décrivent souvent les caractéristiques du référentiel comptable applicable).

Utilisation de la connaissance de l'auditeur d'un composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe (Voir par. 19–20)

A39. L'équipe affectée à l'audit du groupe ne peut pas compenser le fait que l'auditeur d'un composant n'est pas indépendant en s'impliquant dans les travaux de cet auditeur ou en effectuant une évaluation supplémentaire des risques ou en mettant en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur l'information financière du composant.

A40. Toutefois, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut, en participant aux travaux de l'auditeur du composant ou en effectuant une évaluation supplémentaire des risques ou encore en mettant en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur l'information financière du composant, être en mesure de surmonter ses interrogations qui ne constituent toutefois pas de sérieux doutes concernant la compétence de l'auditeur du composant (par exemple, le manque de connaissance spécifique du secteur d'activité) ou le fait que celui-ci exerce sa profession dans un environnement où les auditeurs ne sont pas contrôlés de manière régulière.

A41. Lorsque la loi ou la réglementation interdit l'accès à la partie de la documentation d'audit de l'auditeur du composant que l'équipe affectée à l'audit du groupe souhaite consulter, celle-ci peut demander à cet auditeur de surmonter ce problème en préparant un mémorandum qui couvre l'information concernée.

Caractère significatif (Voir par. 21–23)

A42. L'auditeur est tenu[21] :

(a) lors de la définition de la stratégie générale d'audit, de déterminer :

(i) un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; et

[21] Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit », paragraphes 10–11.

(ii) si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers pour lesquels des anomalies de montants moindres que ceux fixés pour le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble dont on pourrait raisonnablement anticiper qu'elles aient une influence sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur détermine le (ou les) seuil(s) de signification applicables à ces flux particuliers d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ;

(b) de déterminer le seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux.

Dans le cadre d'un audit de groupe, les seuils de signification sont fixés pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble et au niveau de l'information financière des composants. Le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble est utilisé lors de la définition de la stratégie générale d'audit du groupe.

A43. Afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies détectées et de celles non corrigées dans les états financiers du groupe excède le seuil de signification fixé pour ces derniers pris dans leur ensemble, le seuil de signification pour un composant est fixé à un montant inférieur à celui fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Des seuils de signification différents peuvent être fixés pour des composants différents. Il n'est pas nécessaire que le niveau du seuil de signification pour un composant soit une proportion arithmétique du seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble et, en conséquence, le cumul des seuils de signification fixés pour les composants peut excéder le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Le seuil de signification pour un composant est utilisé pour définir la stratégie générale d'audit du composant.

A44. Le seuil de signification des composants est déterminé pour ceux d'entre eux dont l'information financière sera auditée ou fera l'objet d'un examen limité pour les besoins de l'audit du groupe en application des paragraphes 26, 27(a) et 29. Le seuil de signification d'un composant est utilisé par l'auditeur de ce composant pour évaluer si les anomalies détectées et non corrigées sont significatives, individuellement ou en cumulé.

A45. Un seuil pour les anomalies est déterminé en plus des seuils de signification fixés pour un composant. Les anomalies identifiées dans l'information financière du composant qui sont au-dessus de ce seuil sont communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe.

A46. Dans le cadre d'un audit de l'information financière d'un composant, l'auditeur du composant (ou l'équipe affectée à l'audit du groupe) détermine le seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux au niveau du composant. Cette démarche est nécessaire pour réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans l'information financière du composant excède le seuil de signification fixé pour ce composant. En pratique, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut fixer le seuil de signification de ce composant à ce niveau inférieur. Lorsque ceci est le cas, l'auditeur du composant utilise le seuil de signification fixé pour le composant pour les besoins de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans l'information financière du composant et

pour définir des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques évalués, de même que pour évaluer si les anomalies détectées sont, individuellement ou en cumulé, significatives.

Réponses aux risques évalués (Voir par. 24–25)

Détermination du type de travaux à effectuer sur l'information financière des composants (Voir par. 26–27)

A47. La détermination par l'équipe affectée à l'audit du groupe du type de travaux à effectuer sur l'information financière d'un composant et de son implication dans les travaux de l'auditeur d'un composant est influencée par :

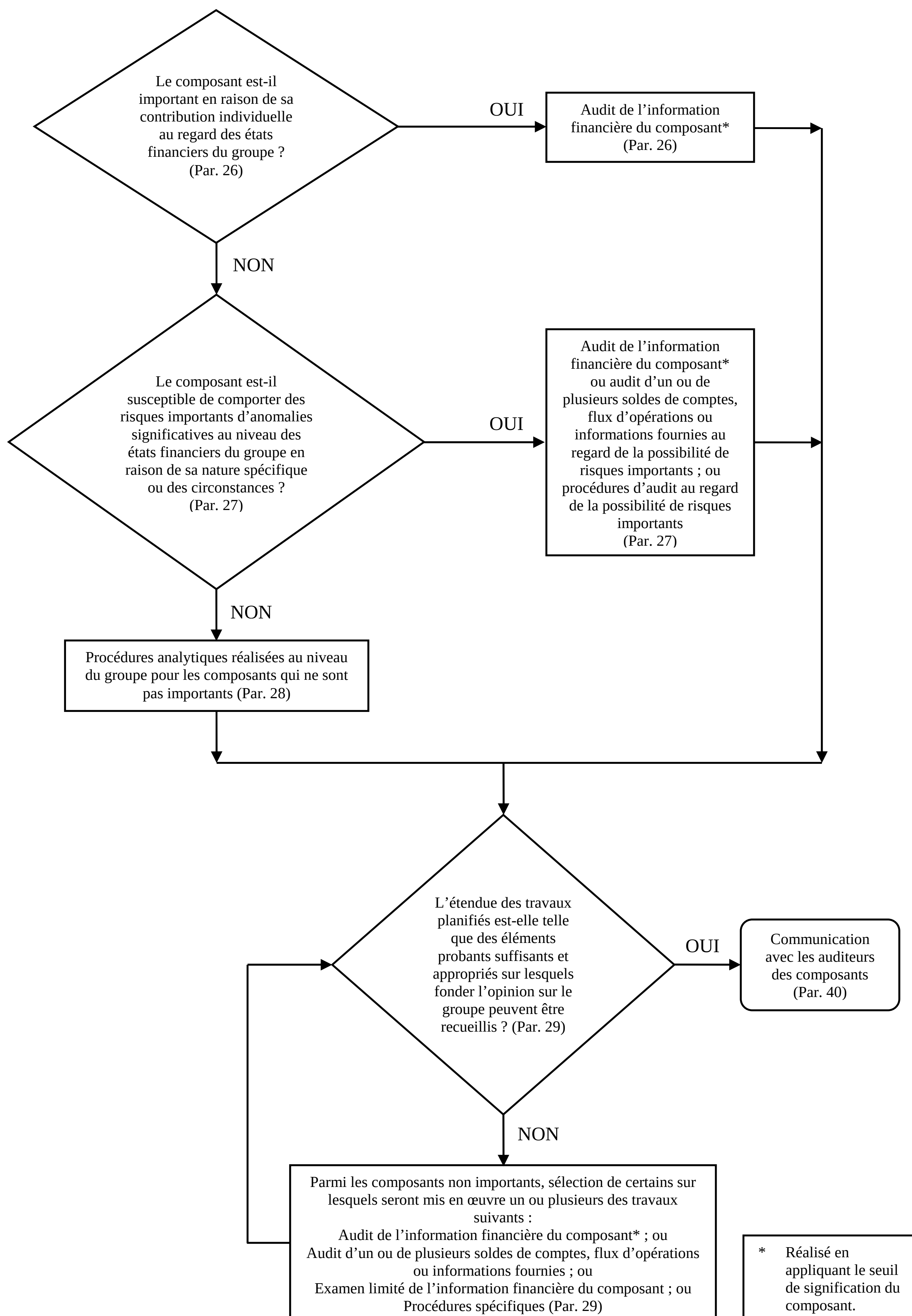
(a) l'importance du composant ;

(b) les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe ;

(c) l'évaluation de l'équipe affectée à l'audit du groupe de la conception des contrôles généraux au niveau du groupe et le fait de savoir s'ils ont été mis en place ; et

(d) la connaissance par l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant.

Le diagramme suivant montre comment l'importance d'un composant affecte la détermination par l'équipe affectée à l'audit du groupe du type de travaux à effectuer sur l'information financière de ce composant.


Le composant est-il important en raison de sa contribution individuelle au regard des états financiers du groupe ? (Par. 26)
OUI
Audit de l'information financière du composant* (Par. 26)
NON
Le composant est-il susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe en raison de sa nature spécifique ou des circonstances ? (Par. 27)
OUI
Audit de l'information financière du composant* ou audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies au regard de la possibilité de risques importants ; ou procédures d'audit au regard de la possibilité de risques importants (Par. 27)
NON
Procédures analytiques réalisées au niveau du groupe pour les composants qui ne sont pas importants (Par. 28)
L'étendue des travaux planifiés est-elle telle que des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur le groupe peuvent être recueillis ? (Par. 29)
OUI
Communication avec les auditeurs des composants (Par. 40)
NON
Parmi les composants non importants, sélection de certains sur lesquels seront mis en œuvre un ou plusieurs des travaux suivants :
Audit de l'information financière du composant* ; ou
Audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies ; ou
Examen limité de l'information financière du composant ; ou
Procédures spécifiques (Par. 29)
* Réalisé en appliquant le seuil de signification du composant.

Composants importants (Voir par. 27(b)–(c))

A48. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut identifier un composant comme important du fait qu'il est susceptible de présenter des risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe en raison de sa nature particulière ou de circonstances spécifiques. Dans ce cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être en mesure d'identifier les soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies qui sont affectés par la possibilité de risques importants. Dans cette situation, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut décider d'effectuer, ou de demander à l'auditeur du composant d'effectuer, un audit de ces seuls soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies. Par exemple, dans la situation décrite au paragraphe A6, les travaux sur l'information financière du composant peuvent être limités à un audit des soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies concernés par les opérations de change réalisées par ce composant. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe demande à l'auditeur d'un composant d'effectuer un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies, cette demande (voir paragraphe 40) prend en compte le fait que beaucoup d'éléments des états financiers sont interconnectés.

A49. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut concevoir des procédures d'audit qui répondent à un risque potentiellement important d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. Par exemple, dans le cas d'un risque potentiellement important d'obsolescence des stocks, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut mettre en œuvre, ou demander à l'auditeur du composant de mettre en œuvre, des procédures d'audit spécifiques sur l'évaluation des stocks de ce composant qui détient un volume important de stock potentiellement obsolète, mais qui, sous d'autres aspects, n'est pas important.

Composants non importants (Voir par. 28–29)

A50. Selon le contexte de la mission, l'information financière des composants peut être agrégée à différents niveaux pour les besoins des procédures analytiques. Les résultats des procédures analytiques viennent corroborer les conclusions de l'équipe affectée à l'audit du groupe selon lesquelles il n'existe pas de risques importants d'anomalies significatives dans les informations financières agrégées des composants non importants.

A51. La décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe concernant le nombre de composants à sélectionner conformément au paragraphe 29, les composants à sélectionner, et le type de travaux à effectuer sur l'information financière de chacun d'entre eux, peut être conditionnée par des facteurs tels que :

- l'étendue des éléments probants que l'équipe s'attend à recueillir concernant l'information financière des composants importants ;
- le fait que le composant ait été constitué ou acquis récemment ;
- le fait que le composant ait connu ou non des changements importants ;
- le fait que les auditeurs internes aient effectué ou non des travaux sur le composant et l'incidence éventuelle de ces travaux sur l'audit du groupe ;

- le fait que les composants appliquent ou non des systèmes et des processus communs ;
- l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux au niveau du groupe ;
- des variations anormales identifiées par les procédures analytiques effectuées au niveau du groupe ;
- l'importance financière individuelle du composant, ou les risques qu'il présente, par comparaison avec d'autres composants de même catégorie ;
- le fait que le composant soit soumis ou non à un audit exigé par la loi, la réglementation ou pour une autre raison.

L'inclusion d'un élément d'imprévisibilité dans la sélection des composants de cette catégorie peut accroître la possibilité d'identifier des anomalies significatives dans l'information financière de ceux-ci. La sélection des composants est souvent modifiée sur une base cyclique.

A52. Un examen limité de l'information financière d'un composant peut être effectué selon la Norme Internationale d'Examen Limité (*International Standard on Review Engagements*, ISRE) 2400[22] ou ISRE 2410[23], adaptée selon les besoins aux circonstances. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut aussi définir des procédures complémentaires pour compléter cet examen limité.

A53. Ainsi qu'il est expliqué au paragraphe A13, un groupe peut aussi ne comporter que des composants non importants. Dans ces situations, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe en déterminant le type de travaux à effectuer sur l'information financière des composants conformément au paragraphe 29. Il est peu probable que l'équipe affectée à l'audit du groupe obtienne des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe, si elle, ou l'auditeur du composant, ne teste que les contrôles généraux au niveau du groupe et effectue seulement des procédures analytiques sur l'information financière du composant.

Implication dans les travaux effectués par les auditeurs des composants (Voir par. 30–31)

A54. Les facteurs qui peuvent influer sur l'implication de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur d'un composant comprennent :

(a) l'importance du composant ;

(b) les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe ; et

(c) la connaissance par l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant.

22 ISRE 2400, « Missions d'examen limité d'états financiers ».

23 ISRE 2410, « Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité ».

Dans le cas d'un composant important ou de risques importants identifiés, l'équipe affectée à l'audit du groupe met en œuvre les procédures décrites aux paragraphes 30–31. Dans le cas d'un composant qui n'est pas considéré important, la nature, le calendrier et l'étendue de l'implication de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur de ce composant varieront selon la connaissance qu'a cette dernière de cet auditeur. Le fait que le composant ne soit pas considéré important devient secondaire. Par exemple, même si un composant n'est pas considéré important, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut néanmoins décider d'être impliquée dans l'évaluation des risques faite par l'auditeur du composant, parce qu'elle a des interrogations, qui ne constituent toutefois pas de sérieux doutes, concernant la compétence de l'auditeur du composant (par exemple, l'absence de connaissance spécifique du secteur d'activité), ou parce que celui-ci exerce sa profession dans un environnement où les auditeurs ne sont pas contrôlés de manière régulière.

A55. Les formes d'implication dans les travaux de l'auditeur du composant autres que ceux décrits aux paragraphes 30–31 et 42 peuvent, sur la base de la connaissance de l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant, inclure un ou plusieurs des aspects suivants :

(a) réunion avec la direction du composant ou avec l'auditeur du composant pour acquérir une connaissance du composant et de son environnement ;

(b) revue de la stratégie générale d'audit et du programme de travail développés par l'auditeur du composant ;

(c) mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau du composant. Ceci peut être fait en collaboration avec l'auditeur du composant ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;

(d) définition et mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Celles-ci peuvent être définies et mises en œuvre par l'auditeur du composant ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;

(e) participation aux réunions de fin de mission ou aux autres réunions importantes entre l'auditeur du composant et la direction du composant ;

(f) revue d'autres parties pertinentes de la documentation d'audit de l'auditeur du composant.

Processus de consolidation

Ajustements et reclassements de consolidation (Voir par. 34)

A56. Le processus de consolidation peut requérir d'effectuer des ajustements des montants présentés dans les états financiers du groupe qui ne sont pas enregistrés par les systèmes classiques de comptabilisation des transactions et peuvent ne pas être sujets aux mêmes contrôles internes auxquels les autres informations financières sont soumises. L'évaluation par l'équipe affectée à l'audit du groupe du caractère approprié, de l'exhaustivité et de l'exactitude des ajustements peut comprendre :

- l'évaluation du fait que les ajustements importants reflètent de manière appropriée les événements et les transactions sous-jacents qui les justifient ;
- la vérification que les ajustements importants ont été correctement calculés, enregistrés et autorisés par la direction du groupe et, le cas échéant, par la direction du composant ;
- la vérification que les ajustements sont correctement étayés et suffisamment documentés ;
- le pointage des rapprochements et l'élimination des opérations et des profits non réalisés intra-groupe, ainsi que des soldes de comptes intra-groupe.

Communication avec l'auditeur d'un composant (Voir par. 40–41)

A57. Si une communication réciproque entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants n'existe pas, il y a un risque que l'équipe affectée à l'audit du groupe ne puisse pas recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe. Une communication claire et en temps voulu des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe est la base d'une communication réciproque effective entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'un composant.

A58. Les exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe sont souvent communiquées dans une lettre d'instructions. L'Annexe 5 fournit une liste des points obligatoires et additionnels qui peuvent être inclus dans une telle lettre. La communication de l'auditeur d'un composant à l'équipe affectée à l'audit du groupe prend souvent la forme d'un mémorandum ou d'un rapport sur les travaux effectués. A l'inverse, la communication de l'équipe affectée à l'audit du groupe à l'auditeur d'un composant n'a pas à être nécessairement écrite. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut rendre visite à l'auditeur du composant pour discuter des risques importants identifiés ou pour revoir des parties pertinentes de sa documentation d'audit. Toutefois, les exigences de documentation prévues par la présente Norme et d'autres Normes ISA s'appliquent.

A59. Dans le cadre de la coopération avec l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'auditeur d'un composant donne normalement à celle-ci accès à sa documentation d'audit concernée sous réserve que ceci ne soit pas interdit par la loi ou la réglementation.

A60. Lorsqu'un membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe se trouve également être l'auditeur d'un composant, l'objectif de l'équipe affectée à l'audit du groupe de communiquer clairement avec l'auditeur du composant peut souvent être atteint par des moyens autres que par une communication écrite spécifique. Par exemple :

- l'accès par l'auditeur du composant à la stratégie générale d'audit et au programme de travail peut être suffisant pour communiquer les exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe décrites au paragraphe 40 ; et
- une revue de la documentation d'audit de l'auditeur du composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être suffisante pour communiquer les questions d'intérêt pour sa conclusion décrites au paragraphe 41.

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis

Revue de la documentation d'audit de l'auditeur d'un composant (Voir par.42(b))

A61. Les parties de la documentation d'audit de l'auditeur d'un composant qui seront pertinentes pour l'audit du groupe varient selon les circonstances. Souvent, l'accent est mis sur la documentation d'audit qui concerne les risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. L'étendue de la revue peut être influencée par le fait que la documentation d'audit de l'auditeur du composant a été soumise à une revue de contrôle qualité conformément aux procédures de son cabinet.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants (Voir par. 44–45)

A62. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit à exprimer sur le groupe n'ont pas été recueillis, celle-ci peut demander à l'auditeur du composant de mettre en œuvre des procédures complémentaires. Si ceci n'est pas réalisable, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut mettre en œuvre ses propres procédures sur l'information financière du composant.

A63. L'évaluation par l'associé responsable de l'audit du groupe des effets cumulés des anomalies de toute nature (qu'elles aient été relevées par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou communiquées par les auditeurs des composants) permet à celui-ci de déterminer si les états financiers du groupe, pris dans leur ensemble, comportent des anomalies significatives.

Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

Communication avec la direction du groupe (Voir par. 46–48)

A64. La Norme ISA 240[24] contient les diligences requises et les modalités d'application concernant la communication des fraudes à la direction et, lorsque la direction peut être impliquée dans la fraude, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A65. La direction du groupe peut avoir besoin de garder certaines informations sensibles importantes confidentielles. Des exemples de questions qui peuvent être importantes pour les états financiers d'un composant et dont la direction de ce dernier peut ne pas avoir connaissance comprennent :

- un litige potentiel ;
- des plans d'abandon d'actifs opérationnels importants ;
- des événements postérieurs à la clôture ;
- des accords juridiques importants.

[24] Norme ISA 240, paragraphes 40–42.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe (Voir par. 49)

A66. Les questions que l'équipe affectée à l'audit du groupe communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe peuvent comprendre celles portées à son attention par les auditeurs des composants et que l'équipe affectée à l'audit du groupe estime importantes au regard de la responsabilité de ces personnes. La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe a lieu à divers moments au cours de l'audit du groupe. Par exemple, les questions visées au paragraphe 49(a)–(b) peuvent être communiquées après que l'équipe affectée à l'audit du groupe a déterminé les travaux à réaliser sur l'information financière des composants. D'un autre côté, la question visée au paragraphe 49(c) peut être, quant à elle, communiquée à la fin de l'audit, et celles visées au paragraphe 49(d)–(e) peuvent l'être lorsqu'elles surviennent.

Annexe 1

(Voir par. A19)

Exemple d'opinion d'audit avec réserve lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe

Dans cet exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un composant important comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence (porté pour 15 millions d'€ dans le bilan qui fait apparaître un total d'actif de 60 millions d'€) en raison du fait que celle-ci n'a eu accès ni à la comptabilité, ni à la direction, ni à l'auditeur du composant.

L'équipe affectée à l'audit du groupe a pris connaissance des états financiers du composant au 31 décembre 20X1, y compris du rapport de l'auditeur sur ces états financiers, et pris en considération l'information financière détenue par la direction du groupe concernant ce composant.

De l'avis de l'associé responsable de l'audit du groupe, l'impact sur les états financiers du groupe de cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est significatif mais non diffus.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers consolidés[1]

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints de la société ABC et de ses filiales, comprenant l'état de situation financière consolidée au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global consolidé, l'état des variations des capitaux propres consolidés et l'état des flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[2] *relative aux états financiers consolidés*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers consolidés conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[3], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

---

[1] Le sous-titre « Rapport sur les états financiers consolidés » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » n'est pas utile.

[2] Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[3] Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers consolidés qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers consolidés qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers consolidés sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers consolidés. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[4] des états financiers consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[5]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers consolidés.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Motif de l'opinion avec réserve

La participation de la société ABC dans la société associée étrangère XYZ, acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, apparaît sur l'état de situation financière consolidée du 31 décembre 20X1 pour un montant de 15 millions d'€, et la quote-part du résultat net de 1 million d'€ de la société XYZ revenant à la société ABC est incluse dans l'état du résultat global consolidé de l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant la valeur comptable de la participation dans la société XYZ au 31 décembre 20X1, ainsi que la quote-part du résultat net de cette société pour l'exercice, revenant à la société ABC, en raison du fait que l'accès à l'information financière, à la direction et aux auditeurs de la société XYZ nous a été refusé. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements de ces montants auraient été nécessaires.

---

[4] Dans le cas indiqué de la note de bas de page 3 (Etats financiers consolidés donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

[5] Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers consolidés, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 3 (Etats financiers consolidés donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », les états financiers consolidés présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC et de ses filiales au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) leur performance financière et (*de*) leurs flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Lorsque, sur la base du jugement de l'associé responsable de l'audit, les effets sur les états financiers du groupe de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sont significatifs et diffus, ce dernier formulera dans le rapport d'audit une impossibilité d'exprimer une opinion, en application de la Norme ISA 705.

Annexe 2

(Voir par. A23)

Exemples de sujets sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance

Les exemples fournis couvrent un large éventail de sujets ; toutefois, tous ces sujets ne sont pas pertinents dans chaque audit de groupe et cette liste d'exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

Contrôles généraux au niveau du groupe

1. Les contrôles généraux au niveau du groupe peuvent inclure une combinaison des éléments suivants :

   - réunions régulières entre la direction du groupe et celle des composants pour discuter des développements de l'activité et pour revoir les performances ;
   - suivi des opérations des composants et de leur performance financière, y compris des rapports réguliers d'activité permettant à la direction du groupe de comparer les réalisations des composants par rapport aux budgets et de prendre les mesures appropriées ;
   - processus d'évaluation du risque par la direction du groupe, par exemple pour identifier, analyser et gérer les risques liés à l'activité, y compris le risque de fraudes, qui peuvent entraîner des anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;
   - suivi, contrôles, rapprochements et éliminations au niveau du groupe des opérations et profits non réalisés intra-groupe, ainsi que des soldes de comptes réciproques ;
   - procédure de suivi du calendrier de réception de l'information financière produite par les composants et procédure d'évaluation de son exactitude et de son exhaustivité ;
   - système informatique centralisé contrôlé par les mêmes contrôles généraux informatiques applicables à l'ensemble ou à une partie du groupe ;
   - mesures de contrôle du système informatique communes à l'ensemble ou à certains des composants ;
   - suivi des contrôles, y compris des activités de l'audit interne et des programmes d'auto évaluation ;
   - politiques et procédures communes, y compris un manuel de procédures groupe d'élaboration de l'information financière ;
   - dispositif groupe, tel qu'un code de bonne conduite et programmes de prévention de la fraude ;

- accords de délégation d'autorité et de responsabilités à la direction des composants.

2. L'audit interne peut être considéré comme faisant partie des contrôles généraux au niveau du groupe, par exemple lorsque la fonction d'audit interne est centralisée. La Norme ISA 610[1] traite de l'évaluation par l'équipe affectée à l'audit du groupe de la compétence et de l'objectivité des auditeurs internes lorsqu'elle envisage d'utiliser leurs travaux.

Processus de consolidation

3. La connaissance par l'équipe affectée à l'audit du groupe du processus de consolidation peut inclure les points suivants :

Points relatifs au référentiel comptable applicable :

- étendue de la connaissance de la direction des composants du référentiel comptable applicable ;
- processus d'identification et de consolidation des composants selon le référentiel comptable applicable ;
- processus d'identification des informations sectorielles pour fournir l'information requise conformément au référentiel comptable applicable ;
- processus d'identification des relations et transactions avec les parties liées pour fournir l'information requise conformément au référentiel comptable applicable ;
- méthodes comptables suivies pour établir les états financiers du groupe, les changements avec l'exercice précédent ainsi que ceux résultant de nouvelles normes ou de normes révisées, en application du référentiel comptable applicable ;
- procédures pour traiter des dates de clôture des exercices des composants différentes de celle du groupe.

Questions relatives au processus de consolidation

- processus suivi par la direction du groupe pour acquérir la connaissance des méthodes comptables suivies par les composants et, le cas échéant, s'assurer que des méthodes comptables uniformes sont appliquées pour établir l'information financière de ces composants pour les besoins des états financiers du groupe, ainsi que pour s'assurer que les différences entre méthodes comptables sont identifiées, et pour ajuster l'information financière lorsque ceci est nécessaire selon les dispositions du référentiel comptable applicable. Les méthodes comptables uniformes visent les principes spécifiques, les bases, les conventions, les règles et les pratiques adoptés par le groupe, sur la base du référentiel comptable applicable, que les composants suivent pour présenter selon les mêmes méthodes des transactions similaires. Ces méthodes sont généralement décrites dans le manuel de procédures d'élaboration de l'information financière et dans la liasse de consolidation émis par le groupe ;

[1] Norme ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes », paragraphe 9.

- processus suivi par la direction du groupe pour s'assurer que l'information qui provient des composants pour les besoins de la consolidation est complète, exacte et fournie en temps voulu ;
- processus de conversion de l'information financière des composants étrangers dans la monnaie d'établissement des états financiers du groupe ;
- façon dont le système informatique utilisé pour la consolidation est organisé, y compris le manuel et les stades automatisés du processus, ainsi que les contrôles manuels et programmés en vigueur aux divers stades du processus de consolidation ;
- processus suivi par la direction du groupe pour recueillir l'information sur les événements postérieurs à la clôture.

Points concernant les ajustements de consolidation :

- processus de comptabilisation des ajustements de consolidation, y compris la préparation, l'autorisation et l'enregistrement des écritures de journal correspondantes, ainsi que l'expérience du personnel responsable de la consolidation ;
- ajustements de consolidation requis par le référentiel comptable applicable ;
- logique économique sous-jacente justifiant des événements et des transactions donnant lieu à des ajustements de consolidation ;
- fréquence, nature et importance des transactions entre les composants ;
- procédures pour suivre, contrôler, rapprocher et éliminer les transactions et les profits non réalisés intra-groupe, ainsi que les soldes de comptes intra-groupe ;
- mesures prises pour aboutir à la juste valeur des actifs acquis et des passifs, procédures d'amortissement du goodwill le cas échéant, test de dépréciation du goodwill, conformément au référentiel comptable applicable ;
- accords conclus avec des actionnaires majoritaires ou minoritaires concernant les pertes encourues par un composant (par exemple, obligation de l'actionnaire minoritaire de prendre en charge ces pertes).

Annexe 3

(Voir par. A30)

Exemples de situations et de faits qui peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe

Les exemples donnés couvrent un large éventail de situations et de faits ; toutefois, toutes ces situations ou faits ne sont pas pertinents dans chaque mission d'audit de groupe et cette liste d'exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

- structure complexe, particulièrement lorsqu'il existe des acquisitions, cessions ou réorganisations fréquentes ;
- structures de gouvernance déficientes, y compris celles concernant les processus de décisions manquant de transparence ;
- contrôles généraux au niveau du groupe inexistants ou inefficaces, y compris des informations inadéquates données à la direction du groupe sur le suivi de l'activité des composants et de leurs résultats ;
- composants exerçant dans des pays étrangers pouvant être exposés à des facteurs tels que des interventions inhabituelles de la part du gouvernement dans des domaines comme la politique commerciale et fiscale, et des restrictions relatives aux mouvements de fonds et aux dividendes ; ainsi que des fluctuations dans les taux de change ;
- activités des composants qui impliquent des risques élevés, tels que des contrats à long terme ou des opérations faisant intervenir des instruments financiers innovants ou complexes ;
- incertitudes quant à l'information financière des composants à inclure dans les états financiers du groupe conformément au référentiel comptable applicable ; par exemple, lors de l'existence d'entités *ad hoc* ou d'entités non commerciales qui requièrent d'y être incluses ;
- relations et transactions inhabituelles avec des parties liées ;
- survenance dans le passé de soldes de comptes intra-groupe qui faisaient apparaître des différences ou ne se rapprochaient pas en consolidation ;
- existence de transactions complexes comptabilisées dans plus d'un composant ;
- utilisation de méthodes comptables par les composants qui diffèrent de celles suivies pour l'établissement des états financiers du groupe ;
- composants avec des dates de clôture d'exercice différentes pouvant être utilisées pour manipuler la date d'enregistrement des transactions ;
- survenance dans le passé d'ajustements de consolidation non autorisés ou incomplets ;
- politique fiscale agressive au sein du groupe, ou mouvements de fonds importants avec des entités localisées dans des paradis fiscaux ;

- changements fréquents des auditeurs mandatés pour procéder à l'audit des états financiers des composants.

Annexe 4

(Voir par. A35)

Exemples de confirmations à obtenir de l'auditeur d'un composant

L'exemple suivant ne se veut pas une lettre standard. Les confirmations à obtenir peuvent varier d'un composant à l'autre et d'une période sur l'autre.

Les confirmations sont souvent obtenues avant que les travaux sur l'information financière du composant ne commencent.

[Papier à entête de l'auditeur du composant]

[Date]

[A l'associé responsable de l'audit du groupe]

Cette lettre vous est adressée dans le cadre de votre audit des états financiers du groupe de [nom de la société mère] pour l'exercice clos le [date] dont le but est d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers du groupe présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) la situation financière du groupe au [date], ainsi que (de) sa performance financière et (de) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au [indiquer le référentiel comptable applicable].

Nous accusons réception de vos instructions datées du [date], nous demandant d'effectuer des travaux spécifiques sur l'information financière de [nom du composant] pour l'exercice clos le [date].

Nous vous confirmons que :

1. Nous serons en mesure de nous conformer à vos instructions. / Nous vous avisons que nous ne serons pas en mesure de nous conformer avec les instructions suivantes [spécifier les instructions spécifiques] pour les raisons ci-après [indiquer les raisons].

2. Les instructions données sont claires et nous les comprenons. / Nous vous saurions gré de bien vouloir préciser les points suivants de vos instructions [indiquer les points].

3. Nous coopérerons avec vous et vous donnerons accès à notre documentation d'audit pertinente.

Nous prenons note de ce que :

1. L'information financière de [nom du composant] sera incluse dans les états financiers du groupe de [nom de la société mère].

2. Vous pouvez considérer nécessaire d'être impliqué dans les travaux que vous nous avez demandés d'effectuer sur l'information financière de [nom du composant] pour l'exercice clos le [date].

3. Vous avez l'intention d'évaluer et, si vous le considérez approprié, d'utiliser nos travaux pour les besoins de l'audit des états financiers du groupe de [nom de la société mère].

Dans le cadre des travaux que nous effectuerons sur l'information financière de [nom du composant], un [décrire le composant, par exemple : une filiale détenue à cent pour cent, une filiale, une co-entreprise, une participation consolidée selon la méthode de mise en équivalence ou comptabilisée selon la méthode du coût] de [nom de la société mère], nous vous confirmons ce qui suit :

1. Nous avons une compréhension de [indiquer les exigences des règles d'éthique concernées] suffisante pour satisfaire à nos responsabilités dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe, et nous nous y conformerons. En particulier, nous sommes indépendants vis-à-vis de [nom de la société mère] et des autres composants du groupe, au regard des dispositions de [indiquer les exigences des règles d'éthique concernées] et respectons les règles applicables de [indiquer les règles] publiées par [nom de l'organisme régulateur].

2. Nous avons une connaissance des Normes Internationales d'Audit et [indiquer les autres normes nationales applicables à l'audit des états financiers du groupe] suffisante pour satisfaire à nos responsabilités dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe et effectuerons nos travaux sur l'information financière de [nom du composant] pour l'exercice clos le [date] selon ces normes.

3. Nous possédons des compétences spécifiques (par exemple : des connaissances du secteur d'industrie) nécessaires pour effectuer les travaux sur l'information financière de ce composant particulier.

4. Nous avons une connaissance de [indiquer le référentiel comptable applicable ou le manuel de procédures du groupe relatif à l'élaboration de l'information financière] suffisante pour satisfaire à nos responsabilités dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe.

Nous vous tiendrons informé de tous changements dans les déclarations ci-dessus au cours de nos travaux sur l'information financière de [nom du composant].

[Signature de l'auditeur]

[Date]

[Adresse de l'auditeur]

Annexe 5

(Voir par. A58)

Points requis et points complémentaires inclus dans la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

Les points requis par la présente Norme ISA devant être communiqués à l'auditeur du composant sont indiqués en italique dans le texte.

Points concernant la planification des travaux de l'auditeur du composant :

- *une demande auprès de l'auditeur du composant, connaissant le contexte dans lequel l'équipe affectée à l'audit du groupe utilisera ses travaux, afin de confirmer que celui-ci coopèrera avec l'équipe affectée à l'audit du groupe ;*
- le calendrier pour l'achèvement de l'audit ;
- les dates des visites planifiées par la direction du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe, et les dates des réunions prévues avec la direction du composant et l'auditeur de celui-ci ;
- une liste des contacts-clés ;
- *les travaux devant être effectués par l'auditeur du composant, l'utilisation qui en sera faite*, et les accords pris pour coordonner les efforts au stade initial et au cours de l'audit, y compris l'implication planifiée de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur du composant ;
- *les règles d'éthique qui sont pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, les exigences d'indépendance ;*
- *dans le cas d'un audit ou d'un examen limité de l'information financière du composant, le seuil de signification applicable au composant (et, le cas échéant, le (ou les) seuils de signification fixé(s) pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies particuliers), et le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent être considérées comme clairement insignifiantes au niveau des états financiers du groupe ;*
- *une liste des parties liées préparée par la direction du groupe, et toute autre partie liée dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance, ainsi qu'une demande à l'auditeur du composant de l'informer en temps voulu de l'existence de parties liées qui n'auraient pas été précédemment identifiées par la direction du groupe, ou l'équipe affectée à l'audit du groupe ;*
- les travaux à effectuer sur les opérations et les profits non réalisés intra-groupe, ainsi que sur les soldes des comptes intra-groupe ;
- lignes directrices sur les autres obligations légales de rapports à fournir, par exemple un rapport sur les assertions de la direction concernant l'efficacité du contrôle interne ;
- lorsqu'il existe un laps de temps probable entre l'achèvement des travaux sur l'information financière du composant et les conclusions de l'équipe affectée à l'audit

du groupe sur les états financiers du groupe, des instructions spécifiques pour procéder à une revue des événements postérieurs à la date de clôture.

Points concernant la conduite des travaux de l'auditeur du composant :

- les résultats des tests des mesures de contrôle effectués par l'équipe affectée à l'audit du groupe d'un système de traitement qui est commun à l'ensemble ou à quelques-uns des composants, et des tests de procédures devant être effectués par l'auditeur du composant ;

- *les risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, qui sont pertinents pour les travaux de l'auditeur du composant, et une demande à celui-ci de communiquer en temps voulu les autres risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, identifiés dans le composant ainsi que la réponse qu'il a apportée à de tels risques ;*

- les résultats de l'audit interne relatifs aux travaux effectués sur les contrôles des composants ou les travaux concernant ceux-ci ;

- une demande de communiquer en temps voulu les éléments probants recueillis à partir des travaux sur l'information financière du composant qui contredisent ceux sur la base desquels l'équipe affectée à l'audit du groupe a initialement fondé son évaluation des risques au niveau du groupe ;

- une demande de déclaration écrite sur le respect par la direction du composant du référentiel comptable applicable, ou une confirmation de cette dernière que les différences entre les méthodes comptables utilisées pour établir l'information financière du composant et celles suivies pour l'établissement des états financiers du groupe ont été fournies ;

- points devant faire l'objet d'une documentation de la part de l'auditeur du composant.

Autres informations :

- une demande pour que les informations suivantes soient communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe en temps voulu :
  - points d'importance concernant des aspects comptables, de présentation de l'information financière ou d'audit, y compris les estimations comptables et les jugements sous-jacents ;
  - points concernant les doutes sur la continuité de l'exploitation du composant ;
  - points concernant les procès et les litiges ;
  - faiblesses significatives du contrôle interne sur l'information financière du composant que l'auditeur de ce dernier a identifiées au cours de ses travaux et informations indiquant l'existence de fraudes.

- une demande pour que soit signalé dès que possible à l'équipe affectée à l'audit du groupe tout événement important ou inhabituel ;

- *une demande pour que soient communiqués à l'équipe affectée à l'audit du groupe les points énumérés au paragraphe 41 dès que les travaux sur l'information financière du composant sont achevés.*

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 610

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 610 « Utilisation des travaux des auditeurs internes » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur externe en rapport avec les travaux des auditeurs internes lorsque l'auditeur externe a conclu, conformément à la Norme ISA 315[1], que la fonction d'audit interne est susceptible d'être pertinente pour l'audit. (Voir par. A1–A2)

2. Cette norme ISA ne traite pas des cas où des membres individuels de l'audit interne fournissent une assistance directe à l'auditeur externe dans la réalisation de procédures d'audit.

Relations entre la fonction d'audit interne et l'auditeur externe

3. Les objectifs de la fonction d'audit interne sont fixés par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Bien que les objectifs de la fonction d'audit interne et ceux de l'auditeur externe soient différents, certains des moyens mis en œuvre par la fonction d'audit interne et par l'auditeur externe pour atteindre leurs objectifs respectifs peuvent être similaires. (Voir par. A3)

4. Quel que soit le degré d'autonomie et d'objectivité de la fonction d'audit interne, celle-ci n'est pas indépendante de l'entité tel qu'il est requis de l'auditeur externe pour exprimer une opinion sur les états financiers. L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux des auditeurs internes.

Date d'entrée en vigueur

5. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur externe, lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne pour laquelle il a conclu qu'elle était susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit, sont les suivants :

   (a) déterminer si, et dans quelle mesure, utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes ; et

   (b) si ceux-ci sont utilisés, déterminer si les travaux spécifiques des auditeurs internes sont adéquats pour les besoins de l'audit.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

[1] Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 23.

(a) Fonction d'audit interne – Activité d'évaluation mise en place au sein de l'entité, ou rendue par un prestataire de l'entité. Ses tâches incluent, entre autres, l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne.

(b) Auditeurs internes – Personnes qui effectuent les tâches dévolues à la fonction d'audit interne. Les auditeurs internes peuvent appartenir à un service d'audit interne ou à une fonction équivalente.

Diligences requises

Détermination de l'opportunité et de l'étendue de l'utilisation des travaux des auditeurs internes

8. L'auditeur externe doit déterminer :

   (a) si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit ; et

   (b) dans l'affirmative, l'incidence attendue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe.

9. Pour déterminer si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit évaluer :

   (a) l'objectivité de la fonction d'audit interne ;

   (b) la compétence technique des auditeurs internes ;

   (c) s'il est probable que les travaux des auditeurs internes seront menés dans un esprit de conscience professionnelle ; et

   (d) s'il est probable qu'il existera une communication effective entre les auditeurs internes et l'auditeur externe. (Voir par. A4)

10. Pour déterminer l'incidence attendue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe, ce dernier doit prendre en compte :

   (a) la nature et l'étendue des travaux spécifiques réalisés, ou à réaliser, par les auditeurs internes ;

   (b) les risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions pour des flux particuliers de transactions, des soldes de comptes particuliers, et des informations particulières à fournir dans les états financiers ; et

   (c) le degré de subjectivité sous-jacent aux évaluations des éléments probants recueillis par les auditeurs internes à l'appui des assertions concernées. (Voir par. A5)

Utilisation de travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes

11. Afin qu'il puisse utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, l'auditeur externe doit évaluer et mettre en œuvre des procédures d'audit sur ces

travaux pour déterminer leur caractère adéquat pour ses besoins propres. (Voir par. A6)

12. Pour déterminer le caractère adéquat des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes par rapport à ses besoins propres, l'auditeur externe doit évaluer si :

(a) les travaux ont été menés par des auditeurs internes possédant une formation technique et un profil adéquats ;

(b) les travaux ont été correctement supervisés, revus et documentés ;

(c) des éléments probants adéquats ont été recueillis pour permettre aux auditeurs internes de tirer des conclusions raisonnables ;

(d) les conclusions tirées sont appropriées en la circonstance et les rapports établis par les auditeurs internes sont cohérents avec les résultats des travaux effectués ; et

(e) toutes les exceptions ou points inhabituels relevés par les travaux des auditeurs internes ont été correctement traités.

Documentation

13. Si l'auditeur externe utilise des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, il doit inclure dans la documentation d'audit les conclusions tirées concernant l'évaluation du caractère adéquat de ces travaux, ainsi que les procédures d'audit qu'il a réalisées sur ceux-ci, conformément au paragraphe 11[2].

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Champ d'application de cette Norme ISA (Voir par. 1)

A1. Ainsi qu'il est spécifié dans la Norme ISA 315[3], la fonction d'audit interne de l'entité est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit si la nature des responsabilités et des travaux menés par la fonction d'audit interne concerne l'élaboration de l'information financière de l'entité, et si l'auditeur envisage d'utiliser les travaux des auditeurs internes pour modifier la nature ou le calendrier, ou pour réduire l'étendue, des procédures d'audit à réaliser.

A2. Réaliser des procédures conformément à cette Norme ISA peut conduire l'auditeur externe à réévaluer son évaluation des risques d'anomalies significatives. En conséquence, ceci peut avoir une incidence sur son appréciation de la pertinence de la fonction d'audit interne pour l'audit. De façon similaire, l'auditeur externe peut décider de ne pas utiliser les travaux des auditeurs internes pour ne pas affecter la nature, le calendrier ou l'étendue de ses procédures d'audit. Dans de tels cas,

2 Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11 et A6.

3 Norme ISA 315, paragraphe 101.

l'application par l'auditeur externe des diligences requises par cette Norme ISA peut ne pas être nécessaire.

Objectifs de la fonction d'audit interne (Voir par. 3)

A3. Les objectifs de la fonction d'audit interne varient largement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les activités de la fonction d'audit interne peuvent inclure une ou plusieurs des tâches suivantes :

- Suivi du contrôle interne. Il peut être assigné à la fonction d'audit interne des responsabilités spécifiques en matière de revue des contrôles, du suivi de leur réalisation et de recommandations visant à leur amélioration.
- Examen de l'information financière et opérationnelle. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche de revoir les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classifier et présenter l'information financière et opérationnelle, et de procéder à des investigations particulières sur des aspects individuels, y compris d'effectuer des vérifications de détail sur les transactions, les soldes de comptes et les procédures.
- Revue des activités opérationnelles. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche de revoir l'économie, l'efficience et l'efficacité des activités opérationnelles, y compris des activités non financières de l'entité.
- Examen du respect des textes législatifs et réglementaires. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche d'examiner le respect des textes législatifs, réglementaires ou autres obligations externes, ainsi que des politiques et directives de la direction et autres exigences internes.
- Gestion des risques. La fonction d'audit interne peut aider l'organisation en identifiant et en évaluant l'exposition importante de l'entité aux risques et en contribuant à l'amélioration des systèmes de contrôle et de gestion des risques.
- Gouvernance. La fonction d'audit interne peut évaluer le processus de gouvernance au regard de la réalisation des objectifs en termes d'éthique et de valeurs de l'entité, de performance de la direction et de transparence de sa gestion, de communication des risques et d'information sur les contrôles aux secteurs appropriés au sein de l'organisation, ainsi que sur l'efficacité de la communication entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les auditeurs externes et internes, et la direction.

Détermination de l'opportunité et de l'étendue de l'utilisation des travaux des auditeurs internes

Déterminer si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit (Voir par. 9)

A4. Les facteurs qui peuvent affecter la décision de l'auditeur externe lorsqu'il détermine si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit comprennent :

L'objectivité

- le statut de la fonction d’audit interne au sein de l’entité et l’incidence d’un tel statut sur la capacité des auditeurs internes à être objectifs.
- savoir si la fonction d’audit interne rapporte aux personnes constituant le gouvernement d’entreprise ou à un cadre supérieur ayant une autorité appropriée, et si les auditeurs internes ont un accès direct aux personnes constituant le gouvernement d’entreprise.
- savoir si les auditeurs internes n’ont pas de responsabilités conflictuelles.
- savoir si les personnes constituant le gouvernement d’entreprise supervisent les décisions de recrutement des membres de la fonction d’audit interne.
- savoir s’il existe de quelconques pressions ou restrictions exercées par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d’entreprise sur la fonction d’audit interne.
- savoir si, et dans quelle mesure, la direction agit à la suite des recommandations faites par la fonction d’audit interne, et la manière dont les actions menées sont mises en évidence.

Compétence technique

- savoir si les auditeurs internes sont membres d’instituts professionnels pertinents.
- savoir si les auditeurs internes ont la formation technique et les compétences adéquates pour exercer en tant qu’auditeurs internes.
- savoir si des politiques ont été établies pour recruter et former les auditeurs internes.

Conscience professionnelle

- savoir si les travaux de la fonction d’audit interne sont correctement planifiés, supervisés, revus et documentés.
- l’existence et le caractère adéquat de manuels d’audit ou autres documents similaires, de programmes de travail et de la documentation de l’audit interne.

Communication

La communication entre les auditeurs externes et les auditeurs internes peut être plus efficace lorsque ces derniers sont libres de communiquer ouvertement avec les auditeurs externes, et :

- que les réunions se tiennent à intervalles appropriés tout au long de la période ;
- que l’auditeur externe est avisé de l’existence de rapports pertinents de l’audit interne et y a accès, et est informé de toutes questions importantes dont les auditeurs internes ont eu connaissance lorsque ces questions peuvent avoir une incidence sur le travail de l’auditeur externe ; et

- que l'auditeur externe informe les auditeurs internes de toutes questions importantes qui peuvent avoir une incidence sur la fonction d'audit interne.

Incidence prévue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe (Voir par. 10)

A5. Lorsque les travaux des auditeurs internes sont considérés comme un des facteurs pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'auditeur externe, il peut être utile de se mettre d'accord par avance avec les auditeurs internes sur les points suivants :

- le calendrier de leurs travaux ;
- l'étendue de la couverture d'audit ;
- le seuil de signification au regard des états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification retenu(s) pour des flux d'opérations particuliers, soldes de comptes spécifiques ou informations à fournir dans les états financiers), et le seuil de planification ;
- les méthodes proposées pour la sélection d'éléments ;
- la documentation des travaux effectués ; et
- les procédures de revue et de compte rendu des travaux.

Utilisation de travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes (Voir par.11)

A6. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre sur les travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes dépendront de l'évaluation de l'auditeur externe du risque d'anomalies significatives, de son évaluation de la fonction d'audit interne ainsi que des travaux spécifiques réalisés par les auditeurs internes. De telles procédures d'audit peuvent comporter :

- l'examen d'éléments déjà vérifiés par les auditeurs internes ;
- l'examen d'autres éléments similaires ; et
- la revue des procédures mises en œuvre par les auditeurs internes.

NORME INTERNATIONALE D’AUDIT 620

UTILISATION DES TRAVAUX D’UN EXPERT DESIGNE PAR L’AUDITEUR

(Applicable aux audits d’états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

Annexe : Aspects à prendre en compte dans un accord convenu entre l’auditeur et l’expert qu’il a désigné

La Norme Internationale d’Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 620 « Utilisation des travaux d’un expert désigné par l’auditeur » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l’auditeur indépendant et conduite d’un audit selon les Normes Internationales d’Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur relatives aux travaux d'une personne physique ou d'une organisation dans un domaine d'expertise autre que la comptabilité et l'audit, lorsque ces travaux sont utilisés pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

2. La présente Norme ISA ne traite pas :

   (a) des situations où l'équipe affectée à la mission comporte un membre, ou obtient un avis d'une personne physique ou d'une organisation ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, qui sont traitées dans la Norme ISA 220[1] ; ou

   (b) de l'utilisation par l'auditeur des travaux d'une personne physique ou d'une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux sont utilisés par l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers (expert désigné par la direction) qui est traitée dans la Norme ISA 500[2].

Responsabilité de l'auditeur pour l'opinion d'audit

3. L'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation des travaux d'un expert qu'il a désigné. Néanmoins, lorsque l'auditeur qui a utilisé les travaux d'un expert qu'il a désigné, et qui a suivi cette Norme ISA, conclut que les travaux de cet expert sont adéquats pour les besoins de l'audit, il peut accepter les constatations et les conclusions de cet expert dans les domaines de son expertise en tant qu'éléments probants appropriés.

Date d'entrée en vigueur

4. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

   (a) déterminer s'il convient ou non d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné ; et

   (b) déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

---

1 Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers », paragraphes A10, A20–A22.

2 Norme ISA 500, « Eléments probants », paragraphes A34–A48.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Expert désigné par l'auditeur – Personne physique ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Un expert désigné par l'auditeur peut être soit un expert interne (celui-ci pouvant être un associé[3] ou un membre du personnel, y compris du personnel intérimaire, du cabinet de l'auditeur ou d'un réseau auquel il appartient), ou un expert externe. (Voir par. A1–A3)

   (b) Expertise – Technicité, connaissances et expérience dans un domaine particulier.

   (c) Expert désigné par la direction – Personne physique ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers.

Diligences requises

Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert

7. Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il convient de recourir aux services d'un expert qu'il désigne. (Voir par. A4–A9)

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

8. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'auditeur au regard des diligences requises visées aux paragraphes 9 à 13 de la présente Norme ISA varieront en fonction des circonstances. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants : (Voir par. A10)

   (a) la nature du sujet sur lequel portent les travaux de l'expert ;

   (b) les risques d'anomalies significatives relatifs au sujet sur lequel portent les travaux de l'expert ;

   (c) l'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit ;

   (d) la connaissance et l'expérience de l'auditeur des travaux antérieurement réalisés par l'expert ; et

   (e) si l'expert est soumis ou non aux politiques et procédures de contrôle du cabinet de l'auditeur. (Voir par. A11–A13)

---

3 Les termes « associé » et « cabinet » doivent être compris comme se référant à leurs équivalents dans le secteur public lorsque ceci s'applique.

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur

9. L'auditeur doit évaluer si l'expert qu'il a désigné possède la compétence, les aptitudes et l'objectivité nécessaires au regard des besoins de l'audit. Dans le cas d'un expert externe qu'il a désigné, l'évaluation de son objectivité doit comprendre des investigations concernant les intérêts financiers et les relations de cet expert qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité. (Voir par. A14–A20)

Acquisition d'une connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur

10. L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il désigne pour lui permettre : (Voir par. A21–A22)

    (a) de déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert au regard des besoins de l'audit ; et

    (b) d'évaluer le caractère adéquat de ces travaux au regard des besoins de l'audit.

Accord convenu avec l'expert désigné par l'auditeur

11. L'auditeur doit se mettre d'accord avec l'expert qu'il désigne, par écrit s'il y a lieu, sur les points suivants : (Voir par. A23–A26)

    (a) la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ; (Voir par. A27)

    (b) les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de cet expert ; (Voir par. A28–A29)

    (c) la nature, le calendrier et l'étendue de la communication entre l'auditeur et cet expert, y compris la forme de tout rapport que celui-ci aura à fournir ; et (Voir par. A30)

    (d) la nécessité pour l'expert désigné par l'auditeur d'avoir à observer les règles de confidentialité. (Voir par. A31)

Evaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur

12. L'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert qu'il a désigné au regard des besoins de l'audit, y compris : (Voir par. A32)

    (a) la pertinence et le caractère raisonnable des constatations et des conclusions de cet expert, et leur cohérence avec d'autres éléments probants ; (Voir par. A33–A34)

    (b) lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de celles-ci au regard des circonstances ; et (Voir par. A35–A37)

    (c) lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour ses travaux, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données. (Voir par. A38–A39)

13. Lorsque l'auditeur juge que les travaux de l'expert qu'il a désigné ne sont pas adéquats pour les besoins de l'audit, il doit : (Voir par. A40)

(a) s’entendre avec l’expert sur la nature et l’étendue des travaux complémentaires à réaliser par ce dernier ; ou

(b) mettre en œuvre des procédures d’audit supplémentaires appropriées aux circonstances.

Référence à l’expert désigné par l’auditeur dans le rapport d’audit

14. L’auditeur ne doit pas faire référence aux travaux de l’expert qu’il a désigné dans un rapport d’audit où il exprime une opinion non modifiée, à moins que la loi ou la réglementation ne l’y oblige. Lorsqu’une telle obligation existe aux termes de la loi ou de la réglementation, l’auditeur doit alors préciser dans son rapport que cette référence aux travaux de l’expert n’atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l’opinion qu’il a exprimée. (Voir par. A41)

15. Si l’auditeur fait référence dans son rapport d’audit aux travaux de l’expert qu’il a désigné en raison du fait que cette référence est pertinente pour la compréhension de l’opinion modifiée qu’il exprime, l’auditeur doit alors préciser dans son rapport que celle-ci n’atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l’opinion qu’il a exprimée. (Voir par. A42)

***

Modalités d’application et autres informations explicatives

Définition d’un expert désigné par l’auditeur (Voir par. 6(a))

A1. L’expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l’audit peut couvrir des domaines telles que :

- la valorisation d’instruments financiers complexes, de terrains ou de constructions, d’usines et d’équipements, de bijoux, d’œuvres d’art, d’objets d’antiquité, d’actifs incorporels, d’actifs acquis et de passifs pris en charge dans le cadre d’un regroupement d’entreprises, ainsi que d’actifs qui peuvent avoir été endommagés ;
- le calcul actuariel de dettes associées à des contrats d’assurance ou à des plans d’avantages au personnel ;
- l’estimation de réserves naturelles de pétrole et de gaz ;
- la valorisation de passifs environnementaux, et l’évaluation des coûts de remise en état des sites ;
- l’interprétation des termes de contrats, ou de textes législatifs et réglementaires ;
- l’analyse du respect de dispositions fiscales complexes ou inhabituelles.

A2. Dans nombre de situations, la distinction entre l’expertise dans le domaine de la comptabilité ou de l’audit, et l’expertise dans un domaine autre, sera simple, même si

ceci implique un domaine spécifique de la comptabilité ou de l'audit. Par exemple, une personne physique ayant une expertise dans l'application de méthodes relatives à la comptabilisation des impositions différées peut souvent être aisément distinguée d'un expert en matière fiscale. Le premier n'est pas un expert pour les besoins de la présente Norme ISA puisqu'il possède une expertise en matière comptable ; le second est un expert pour les besoins de la présente Norme ISA puisqu'il possède une expertise en matière juridique. Des distinctions identiques peuvent aussi être faites dans d'autres domaines ; par exemple, une expertise dans l'application de méthodes relatives à la comptabilisation des instruments financiers, et celle visant la modélisation d'instruments financiers complexes dans le but de leur valorisation. Dans certains cas, toutefois, notamment ceux concernant une expertise dans des domaines nouveaux de la comptabilité ou de l'audit, la distinction entre un domaine particulier de la comptabilité ou de l'audit, et une expertise dans un autre domaine, sera une question de jugement professionnel. Les règles et les normes applicables en matière d'exigences de formation et de compétence des comptables et des auditeurs peuvent aider l'auditeur à exercer ce jugement[4].

A3. Il est nécessaire d'exercer un jugement lors de la prise en compte de la façon dont les diligences requises par la présente Norme ISA sont affectées par le fait que l'expert désigné par l'auditeur peut être une personne physique ou une organisation. Par exemple, lors de l'évaluation de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur, il se peut que l'expert soit une organisation à laquelle l'auditeur a fait appel précédemment, mais qu'il n'ait eu aucune expérience passée avec l'individu, membre de cette organisation, affecté à la mission particulière ; de même, à l'inverse, l'auditeur peut être habitué aux travaux effectués par une personne physique mais pas avec l'organisation à laquelle cette personne appartient. Dans les deux cas, les pratiques personnelles de la personne et celles de l'organisation (tels que les systèmes de contrôle qualité que l'organisation a mis en place) peuvent être utiles dans le cadre de l'évaluation de l'auditeur.

Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert (Voir par. 7)

A4. La désignation d'un expert par l'auditeur peut être nécessaire pour aider ce dernier dans l'un ou plusieurs des domaines suivants :

- acquisition d'une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ;
- identification et évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- détermination et mise en place d'une approche générale pour répondre aux risques évalués au niveau des états financiers ;
- définition et réalisation de procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués au niveau des assertions, y compris des tests de procédures, ou des contrôles de substance ;
- évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis pour se forger une opinion sur les états financiers.

[4] Par exemple, la Norme Internationale de Formation 8, « Exigences en matière de compétence pour les professionnels de l'audit » peut être d'une assistance utile.

A5. Les risques d'anomalies significatives peuvent augmenter lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité est nécessaire à la direction pour l'établissement des états financiers, par exemple en raison du fait que ceci peut révéler une certaine complexité ou peut indiquer que la direction ne possède pas l'expertise requise dans le domaine. Si, lors de l'établissement des états financiers, la direction ne possède pas l'expertise nécessaire, un expert désigné par la direction peut être utilisé pour répondre à ces risques. Des contrôles pertinents, y compris des contrôles visant les travaux de l'expert désigné par la direction, le cas échéant, peuvent aussi réduire les risques d'anomalies significatives.

A6. Lorsque l'établissement des états financiers nécessite une expertise dans un domaine autre que la comptabilité, l'auditeur, qui a les compétences techniques en matière comptable et d'audit, peut ne pas posséder l'expertise nécessaire dans ce domaine pour auditer ces états financiers. L'associé responsable de la mission est tenu de s'assurer que l'équipe affectée à la mission, et tous autres experts qu'il a désignés qui ne font pas partie de l'équipe d'audit, ont collectivement la compétence et les aptitudes appropriées pour mener la mission d'audit[5]. En outre, l'auditeur est tenu de s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour mener la mission[6]. Le choix de l'auditeur de faire appel ou non aux services d'un expert désigné par lui et, dans l'affirmative, à quel stade de la mission et dans quelle mesure, aide l'auditeur à satisfaire ces diligences. Au fur et à mesure que l'audit progresse, ou que les circonstances changent, l'auditeur peut être amené à réviser ses décisions antérieures concernant l'utilisation des travaux d'un expert qu'il a désigné.

A7. Un auditeur qui n'a pas l'expertise dans un domaine donné autre que la comptabilité ou l'audit peut néanmoins être en mesure d'acquérir une connaissance suffisante de ce domaine pour effectuer l'audit sans avoir recours à un expert qu'il désigne. Cette connaissance peut être acquise au travers, par exemple :

- de l'expérience dans l'audit d'entités qui requièrent une telle expertise pour l'établissement de leurs états financiers ;
- de la formation ou de l'expérience professionnelle dans un secteur particulier. Ceci peut inclure des cours de formation, ou des entretiens avec des personnes possédant l'expertise dans le domaine concerné, afin d'améliorer les propres aptitudes de l'auditeur à traiter des questions dans ce domaine. De tels entretiens sont différents de consultations auprès d'un expert désigné par l'auditeur sur un ensemble de faits spécifiques rencontrés sur la mission pour lesquels il est fourni à cet expert tous les éléments pertinents lui permettant de donner, en connaissance de cause, un avis sur le sujet particulier qui lui est soumis[7] ;
- d'entretiens avec des auditeurs qui ont mené des missions similaires.

A8. Dans d'autres situations, cependant, l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire, ou peut choisir, de faire appel aux services d'un expert qu'il désigne afin de l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les aspects à prendre en considération pour arriver à une telle décision peuvent comprendre :

---

5 Norme ISA 220, paragraphe 14.

6 Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers », paragraphe 8(e).

7 Norme ISA 220, paragraphe A21.

- le fait que la direction a, ou non, eu recours à un expert désigné par elle pour l'établissement de ses états financiers (voir paragraphe A9) ;
- la nature et l'importance du sujet, y compris sa complexité ;
- les risques d'anomalies significatives relatifs au sujet traité ;
- la nature attendue des procédures pour répondre aux risques identifiés, y compris : la connaissance de l'auditeur et son expérience des travaux des experts en rapport avec ces sujets ; et la disponibilité d'autres sources d'éléments probants.

A9. Lorsque la direction a utilisé les travaux d'un expert qu'elle a désigné pour l'établissement des états financiers, la décision de l'auditeur de faire appel aux services d'un expert qu'il désigne peut aussi être influencée par des facteurs tels que :

- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par la direction ;
- le fait de savoir si l'expert désigné par la direction est un employé de l'entité, ou est un tiers engagé par celle-ci pour rendre les services demandés ;
- la mesure dans laquelle la direction peut exercer un contrôle ou influencer les travaux de l'expert qu'elle a désigné ;
- la compétence et les aptitudes de l'expert désigné par la direction ;
- le fait de savoir si l'expert désigné par la direction est soumis à des normes techniques de travail ou à d'autres règles professionnelles ou relevant de son secteur d'activité ;
- tout contrôle au sein de l'entité sur les travaux de l'expert désigné par la direction.

La Norme ISA 500[8] comprend les diligences requises et les modalités d'application concernant l'incidence de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité des experts désignés par la direction sur la fiabilité des éléments probants.

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit (Voir par. 8)

A10. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit au regard des diligences requises aux paragraphes 9 à 13 de la présente Norme ISA varieront en fonction des circonstances. Par exemple, les facteurs suivants peuvent conduire au besoin de réaliser des procédures différentes ou plus étendues qu'il serait normalement nécessaire de mettre en œuvre :

- les travaux de l'expert désigné par l'auditeur concernent un sujet important qui implique des jugements subjectifs et complexes ;
- l'auditeur n'a pas précédemment eu recours aux travaux de l'expert qu'il a désigné, et n'a pas de connaissance antérieure de sa compétence, de ses aptitudes et de son objectivité ;

[8] Norme ISA 500, paragraphe 8.

- l'expert désigné par l'auditeur réalise des procédures qui font partie intégrante de l'audit, plutôt que d'être consulté pour fournir un avis sur un point particulier ;
- l'expert est un expert externe désigné par l'auditeur et n'est pas, en conséquence, soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité de son cabinet.

Politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur (Voir par. 8(e))

A11. Un expert interne désigné par l'auditeur peut être un associé ou un membre du personnel, y compris un personnel intérimaire, du cabinet de l'auditeur, et, en conséquence, être soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité de ce cabinet conformément à la Norme ISQC 1[9] ou à des règles nationales qui sont au moins aussi contraignantes[10]. D'une autre manière, un expert interne désigné par l'auditeur peut être un associé ou un membre du personnel, y compris du personnel intérimaire, d'un cabinet de son réseau qui peut partager des politiques et des procédures communes de contrôle qualité avec le cabinet de l'auditeur.

A12. Un expert externe désigné par l'auditeur n'est pas un membre de l'équipe affectée à la mission et n'est pas soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité conformément à la Norme ISQC 1[11]. Cependant, dans certains pays, la loi ou la réglementation peut exiger qu'un expert externe désigné par l'auditeur soit considéré comme un membre de l'équipe affectée à la mission, et qu'il peut, en conséquence, être soumis aux règles d'éthique concernées, y compris celles relatives à l'indépendance, et à d'autres règles professionnelles, telles qu'elles sont précisées par la loi ou la réglementation.

A13. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, les équipes affectées à la mission sont en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet[12]. La mesure dans laquelle les équipes pourront s'appuyer sur ce système variera en fonction des circonstances, et peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'auditeur relatives à des sujets tels que :

- la compétence et les aptitudes, au travers de programmes de recrutement et de formation ;
- l'objectivité. Les experts internes désignés par l'auditeur sont soumis aux règles d'éthique concernées, y compris celles relatives à l'indépendance ;
- l'évaluation par l'auditeur de l'adéquation des travaux de l'expert qu'il a désigné. Par exemple, les programmes de formation du cabinet peuvent fournir aux experts internes désignés par l'auditeur une connaissance appropriée des liens existants entre leur expertise et le processus d'audit. La confiance placée dans une telle formation et dans les autres processus du cabinet, tels que des protocoles pour déterminer la portée des travaux des experts internes désignés par l'auditeur, peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue

---

9 Norme ISQC 1, « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes », paragraphe 12(f).

10 Norme ISA 220, paragraphe 2.

11 Norme ISQC 1, paragraphe 12(f).

12 Norme ISA 220, paragraphe 4.

des procédures de l'auditeur visant à évaluer l'adéquation des travaux de l'expert qu'il a désigné ;

- le respect des dispositions réglementaires et législatives, au travers d'un processus de suivi ;
- l'accord convenu avec l'expert désigné par l'auditeur.

Cet appui ne réduit pas l'obligation de l'auditeur d'appliquer les diligences requises par la présente Norme ISA.

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 9)

A14. La compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur sont des facteurs qui affectent de manière importante le fait de savoir si les travaux de l'expert seront adéquats pour les besoins de l'audit. La compétence vise la nature et le niveau d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur. L'aptitude vise la capacité de l'expert à mettre en œuvre sa compétence dans le contexte de la mission. Les facteurs qui ont une incidence sur l'aptitude peuvent comprendre, par exemple, le lieu géographique et la disponibilité en temps et en ressources. L'objectivité vise les incidences possibles de biais, de conflits d'intérêts, ou l'emprise de tiers, qui peuvent influencer le jugement professionnel ou celui sur les activités de l'entité de l'expert.

A15. Les informations concernant la compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur peuvent provenir de sources variées, telles que :

- l'expérience personnelle antérieure des travaux de cet expert ;
- des entretiens avec cet expert ;
- des entretiens avec d'autres auditeurs ou d'autres personnes qui sont familiers des travaux de cet expert ;
- la connaissance des qualifications de cet expert, son appartenance à un corps professionnel ou à une association dans son secteur d'activité, son autorisation d'exercer, ou toute autre forme de reconnaissance externe ;
- les publications ou ouvrages écrits par cet expert ;
- les politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur. (Voir par. A11–A13)

A16. Les éléments pertinents pour évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de l'expert désigné par l'auditeur comprennent le fait que les travaux de l'expert soient ou non soumis à des normes techniques de travail ou à d'autres règles professionnelles ou relevant de son secteur d'activité, par exemple des règles d'éthique et d'autres règles applicables aux membres d'un corps professionnel ou d'une association dans son secteur d'activité, des normes d'accréditation d'un organisme accordant des licences d'exercer, ou d'autres règles imposées par la loi ou la réglementation.

A17. D'autres éléments qui peuvent être pertinents comprennent :

- la pertinence de la compétence de l'expert désigné par l'auditeur au regard de la question pour laquelle ses travaux seront utilisés, y compris tous les domaines de

spécialisation dans son champ d'activité. Par exemple, un actuaire particulier peut être spécialisé dans les assurances dommages aux biens et aux personnes, mais ne posséder qu'une expertise limitée concernant le calcul des retraites ;

- la compétence de l'expert désigné par l'auditeur concernant les règles comptables ou les exigences d'audit, par exemple sa connaissance des hypothèses et des méthodes, y compris de modèles le cas échéant, qui sont cohérents avec le référentiel comptable applicable ;

- le fait de savoir si des événements inattendus, ou des changements dans les conditions, ou si les éléments probants recueillis à partir des résultats de procédures d'audit, indiquent qu'il peut être nécessaire de reconsidérer au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, l'évaluation initiale de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité de l'expert désigné par l'auditeur.

A18. Un large éventail de circonstances peuvent porter atteinte à l'objectivité, par exemple des menaces liées à l'intérêt personnel, à la représentation, à la familiarité, à l'auto-évaluation et à l'intimidation. Des mesures de sauvegarde peuvent éliminer ou réduire de telles menaces et peuvent être prévues soit par des structures externes (par exemple par la profession à laquelle appartient l'expert désigné par l'auditeur, ou par la législation ou la réglementation), soit par l'environnement dans lequel les travaux de l'expert désigné par l'auditeur sont effectués (par exemple des politiques et des procédures de contrôle qualité). Il peut aussi exister des mesures de sauvegarde spécifiques à la mission d'audit.

A19. L'évaluation de l'importance des menaces qui pèsent sur l'objectivité et le fait de déterminer s'il est nécessaire de disposer de mesures de sauvegarde peuvent dépendre du rôle de l'expert désigné par l'auditeur et de l'importance de ses travaux dans le cadre de l'audit. Il peut exister certaines circonstances dans lesquelles les mesures de sauvegarde ne peuvent pas réduire les menaces à un niveau acceptable, par exemple lorsqu'un expert pressenti par l'auditeur est un praticien qui a joué un rôle important dans l'établissement de l'information qui sera auditée, ce qui est le cas lorsque cet expert est un expert désigné par la direction.

A20. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur, il peut être pertinent :

(a) de s'enquérir auprès de l'entité de tous intérêts ou relations connus entre l'entité et l'expert externe désigné par l'auditeur qui peuvent affecter l'objectivité de celui-ci.

(b) de s'entretenir avec cet expert de toutes les mesures de sauvegarde, y compris de toute règle professionnelle à laquelle il est tenu, et d'évaluer si ces mesures sont adéquates pour réduire les menaces qui pèsent sur l'objectivité à un niveau acceptable. Les intérêts et les relations qu'il peut être utile de discuter avec l'expert désigné par l'auditeur comprennent :

  - les intérêts financiers ;

  - les relations d'affaires et les relations personnelles ;

  - les autres services rendus par l'expert, y compris par le cabinet auquel il appartient dans le cas où cet expert travaille en cabinet.

Dans certains cas, il peut aussi être utile pour l'auditeur d'obtenir une déclaration écrite de l'expert externe qu'il a désigné concernant tous intérêts ou relations avec l'entité dont cet expert a connaissance.

Acquisition d'une connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 10)

A21. L'auditeur peut acquérir une connaissance des domaines d'expertise de l'expert qu'il a désigné par divers moyens décrits au paragraphe A7, ou à partir d'entretiens avec celui-ci.

A22. Les aspects du domaine d'expertise de l'expert qui sont pertinents pour la connaissance de l'auditeur peuvent comprendre :

- le fait de savoir si le domaine d'expertise revêt des spécialisations qui sont pertinentes pour l'audit (Voir par. A17) ;
- le fait de savoir si des normes professionnelles ou d'autres, ainsi que des exigences réglementaires ou législatives, s'appliquent ;
- quelles hypothèses et méthodes, y compris des modèles le cas échéant, sont retenus par l'expert, et si ceux-ci sont généralement reconnus dans son domaine d'expertise et appropriés pour les besoins de l'élaboration de l'information financière ;
- la nature des données ou informations internes et externes que l'expert désigné par l'auditeur utilise.

Accord convenu avec l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 11)

A23. La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par l'auditeur peuvent varier considérablement selon les circonstances, de même que les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert désigné, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue de la communication entre l'auditeur et l'expert désigné. En conséquence, l'auditeur est tenu de se mettre d'accord sur ces questions avec l'expert désigné, que celui-ci soit un expert interne ou externe.

A24. Les éléments évoqués au paragraphe 8 peuvent avoir un effet sur le niveau de détail et le formalisme de l'accord entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné, y compris le fait de déterminer s'il est approprié de mettre cet accord par écrit. Par exemple, les aspects suivants peuvent amener à décider du besoin d'un accord plus détaillé qui ne serait pas nécessaire dans d'autres circonstances, ou de formaliser l'accord par écrit :

- l'accès de l'expert désigné par l'auditeur aux informations sensibles ou confidentielles ;
- les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné différents de ceux normalement attendus ;
- l'application d'exigences légales ou réglementaires de plusieurs pays ;
- la grande complexité du sujet sur lequel portent les travaux de l'expert désigné par l'auditeur ;

- le fait que l’auditeur n’a jamais utilisé par le passé de travaux effectués par cet expert ;
- le champ plus étendu couvert par les travaux de l’expert désigné par l’auditeur, et son importance dans le contexte de l’audit.

A25. L’accord convenu entre l’auditeur et l’expert qu’il a désigné prend souvent la forme d’une lettre de mission. L’annexe donne une liste de questions que l’auditeur peut prendre en considération pour leur inclusion dans une telle lettre, ou dans toute autre forme d’accord avec l’expert externe désigné.

A26. Lorsqu’il n’existe pas d’accord écrit entre l’auditeur et l’expert qu’il a désigné, cet accord peut être matérialisé, par exemple :

- dans un mémorandum de planification, ou d’autres papiers de travail concernés comme le programme de travail ;
- dans les politiques et procédures du cabinet de l’auditeur. Dans le cas d’un expert interne désigné par l’auditeur, les politiques et procédures établies auxquelles est soumis cet expert peuvent inclure des politiques et procédures particulières concernant ses travaux. L’étendue de la documentation contenue dans les dossiers de travail de l’auditeur dépendra de la nature de ces politiques et procédures. Par exemple, aucune documentation ne peut être demandée dans les dossiers de travail de l’auditeur si le cabinet auquel il appartient a des protocoles détaillés couvrant les circonstances dans lesquelles les travaux de l’expert sont utilisés.

Nature, étendue et objectifs des travaux (Voir par. 11(a))

A27. Il peut être souvent pertinent lors de la discussion d’un accord sur la nature, l’étendue et les objectifs des travaux de l’expert désigné par l’auditeur, d’aborder les questions relatives aux normes techniques de travail concernées ou à d’autres exigences professionnelles ou relevant de son secteur d’activité que l’expert aura à appliquer.

Rôles et responsabilités respectifs (Voir par. 11(b))

A28. L’accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l’auditeur et de l’expert qu’il a désigné peut préciser :

- si l’auditeur et l’expert qu’il a désigné effectueront des tests détaillés sur les données de base ;
- le consentement de l’expert désigné donné à l’auditeur pour que ce dernier discute des constatations ou des conclusions de l’expert avec l’entité et d’autres personnes, et pour qu’il relate le détail de ces constatations ou conclusions dans les motifs d’une opinion modifiée exprimée dans son rapport d’audit, s’il l’estime nécessaire (Voir par. A42) ;
- tout accord convenu pour informer l’expert désigné par l’auditeur des conclusions de l’auditeur portant sur les travaux de l’expert.

Papiers de travail

A29. L'accord sur les rôles et les responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné peut aussi inclure un accord concernant l'accès aux papiers de travail de chacun et leur conservation. Lorsque l'expert désigné par l'auditeur est un membre de l'équipe affectée à la mission, les papiers de travail de cet expert font partie de la documentation d'audit. Sauf convention contraire, les papiers de travail des experts externes désignés par l'auditeur sont leur propriété et ne font pas partie de la documentation d'audit.

Communication (Voir par. 11(c))

A30. Une communication réciproque facilite la prise en compte correcte de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de l'expert désigné par l'auditeur dans les autres travaux d'audit, et la modification appropriée des objectifs de l'expert désigné au cours de l'audit. Par exemple, lorsque les travaux de l'expert désigné par l'auditeur concernent les conclusions de l'auditeur relatives à un risque important, un rapport formel écrit sur les conclusions des travaux de cet expert en plus de rapports verbaux au fur et à mesure de l'avancement de l'audit peut être approprié. L'identification du nom des associés ou du personnel qui assureront la liaison avec l'expert désigné par l'auditeur, ainsi que des procédures concernant la communication entre cet expert et l'entité, aident à la communication en temps voulu, notamment dans des missions importantes.

Confidentialité (Voir par. 11(d))

A31. Il est nécessaire que les mesures relatives à la confidentialité contenues dans les règles d'éthique qui s'appliquent à l'auditeur, s'appliquent également à l'expert qu'il a désigné. Des règles supplémentaires peuvent être imposées par la loi ou la réglementation. L'entité peut aussi avoir demandé à ce que des mesures spécifiques de confidentialité soient prises avec les experts externes désignés par l'auditeur.

Evaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 12)

A32. L'évaluation par l'auditeur de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité de l'expert qu'il a désigné, ainsi que sa connaissance du domaine d'expertise de l'expert et de la nature de ses travaux, ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visant à évaluer le caractère adéquat des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit.

Constatations et conclusions de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 12(a))

A33. Les procédures particulières pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur pour les besoins de l'audit peuvent comprendre :

- des demandes d'informations sur l'expert désigné par l'auditeur ;
- la revue des dossiers de travail de l'expert désigné et de ses rapports ;
- des procédures de corroboration, tels que :
    - l'observation des travaux de l'expert désigné ;

  - o l'examen de données publiées, telles que des rapports de statistiques provenant de sources réputées et autorisées ;
  - o la confirmation d'éléments pertinents avec des tiers ;
  - o la réalisation de procédures analytiques détaillées ; et
  - o la réexécution de calculs.

- des entretiens avec un autre expert ayant une expertise pertinente lorsque, par exemple, les constatations et les conclusions de l'expert désigné par l'auditeur ne sont pas cohérentes avec d'autres éléments probants ;
- la discussion avec la direction du rapport de l'expert désigné par l'auditeur.

A34. Des facteurs utiles pour évaluer la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou des conclusions de l'expert désigné par l'auditeur, que celles-ci soient relatées dans un rapport ou sous une autre forme, peuvent comprendre d'apprécier si elles :

- sont présentées d'une manière qui est cohérente avec toutes normes édictées par la profession ou le secteur d'activité auquel appartient l'expert désigné ;
- sont clairement exprimées, y compris la référence aux objectifs convenus avec l'auditeur, l'étendue des travaux effectués et les normes suivies ;
- couvrent une période appropriée et prennent en compte les événements postérieurs, si cela est nécessaire ;
- sont sujettes à une réserve quelconque, ou à une limitation ou restriction quant à leur utilisation et, dans l'affirmative, si ceci a une implication pour l'auditeur ; et
- prennent correctement en compte les erreurs ou écarts relevés par l'expert désigné.

Hypothèses, méthodes et données de base

Hypothèses et méthodes (Voir par. 12(b))

A35. Lorsque les travaux de l'expert ont pour objet d'évaluer les hypothèses et les méthodes sous-jacentes, y compris les modèles le cas échéant, utilisées par la direction pour procéder à une estimation comptable, les procédures de l'auditeur viseront probablement à apprécier principalement si l'expert qu'il a désigné a revu de manière adéquate ces hypothèses et ces méthodes. Lorsque les travaux de l'expert désigné ont pour objet de déterminer une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations sans un but de comparaison avec l'estimation ponctuelle de la direction, les procédures de l'auditeur peuvent consister principalement à apprécier les hypothèses et les méthodes, y compris les modèles le cas échéant, retenues par l'expert désigné.

A36. La Norme ISA 540[13] examine les hypothèses et les méthodes retenues par la direction pour procéder aux estimations comptables, y compris l'utilisation dans certains cas de

[13] Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant », paragraphes 8, 13 et 15.

modèles hautement spécialisés développés en interne. Bien que la norme précitée s'inscrive dans le contexte des travaux de l'auditeur visant à recueillir des éléments probants et appropriés concernant les hypothèses et les méthodes retenues par la direction, elle peut aussi aider l'auditeur dans son appréciation des hypothèses et des méthodes utilisées par l'expert qu'il a désigné.

A37. Lorsque les travaux d'un expert désigné par l'auditeur impliquent de retenir des hypothèses et des méthodes, les facteurs pertinents pour l'appréciation de celles-ci par l'auditeur incluent d'apprécier si elles :

- sont généralement reconnues dans le domaine d'expertise de l'expert ;
- sont cohérentes avec les dispositions du référentiel comptable applicable ;
- dépendent de l'utilisation de modèles spécialisés ; et
- sont cohérentes avec celles de la direction et, dans le cas contraire, quelles sont les raisons et les incidences des différences constatées.

Données de base utilisées par l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 12(c))

A38. Lorsque les travaux d'un expert désigné par l'auditeur impliquent l'utilisation de données de base importantes pour ses travaux, des procédures telles que les suivantes peuvent être mises en œuvre pour tester ces données :

- vérification de l'origine des données, y compris la prise de connaissance et, le cas échéant, la vérification par sondages, des contrôles internes sur ces données et, si cela est nécessaire, une revue de la façon dont elles sont transmises à l'expert ;
- examen de l'exhaustivité et de la cohérence interne de ces données.

A39. Dans nombre de cas, l'auditeur peut tester les données de base. Toutefois, dans d'autres cas, lorsque la nature des données de base utilisées par l'expert désigné par l'auditeur est très technique et spécifique au domaine de l'expert, ce dernier peut tester ces données de base. Lorsque l'expert désigné a testé les données de base, des demandes d'informations auprès de cet expert formulées par l'auditeur, ou la supervision ou la revue des tests réalisés par l'expert, peuvent être pour l'auditeur un moyen approprié pour apprécier la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.

Travaux inadéquats (Voir par. 13)

A40. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que les travaux de l'expert qu'il a désigné ne sont pas adéquats pour les besoins de l'audit et que ce problème ne peut pas être résolu par la mise en œuvre des procédures d'audit supplémentaires prévues par le paragraphe 13, qui peuvent impliquer que des travaux complémentaires soient entrepris tant par l'expert que par l'auditeur, ou encore de désigner ou d'utiliser un autre expert, il peut être nécessaire d'exprimer une opinion modifiée dans le rapport

d'audit conformément à la Norme ISA 705, en raison du fait que l'auditeur n'a pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés[14].

Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit (Voir par. 14–15)

A41. Dans certains cas, la loi ou la réglementation peuvent exiger une référence aux travaux de l'expert désigné par l'auditeur, par exemple dans un objectif de transparence dans le secteur public.

A42. Il peut être approprié dans certaines circonstances de faire référence à l'expert désigné par l'auditeur dans un rapport d'audit contenant une opinion modifiée, pour expliciter la nature de la modification apportée. Dans de telles situations, l'auditeur peut avoir besoin d'obtenir l'autorisation de l'expert désigné avant d'inclure une telle mention.

[14] Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe 6(b).

Annexe

(Voir par. A25)

Aspects à prendre en compte dans un accord convenu entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné

Cette annexe donne une liste de sujets que l'auditeur peut prendre en considération dans un quelconque accord convenu avec un expert externe qu'il a désigné. La liste ci-après est donnée à titre d'exemples et n'est pas exhaustive ; elle a seulement pour but de fournir un guide qui peut être utilisé en association avec les aspects développés dans la présente Norme ISA. La décision d'inclure un sujet particulier dans l'accord convenu dépend des circonstances de la mission. Cette liste peut également être utile lors de la prise en compte des sujets qu'il convient d'inclure dans un accord avec un expert interne désigné par l'auditeur.

Nature, étendue et objectifs des travaux d'un expert externe désigné par l'auditeur

- La nature et l'étendue des procédures à réaliser par l'expert externe désigné par l'auditeur.
- Les objectifs des travaux de l'expert externe désigné par l'auditeur au regard du caractère significatif et des risques concernant le sujet auquel se rapportent les travaux de l'expert désigné et, le cas échéant, du référentiel comptable applicable.
- Toutes normes techniques professionnelles ou autres règles professionnelles ou relevant de son secteur d'activité que l'expert désigné par l'auditeur suivra.
- Les hypothèses et méthodes, y compris les modèles le cas échéant, que l'expert externe désigné par l'auditeur utilisera, et leur validité.
- La date visée par les travaux ou, le cas échéant, la période sur laquelle porteront les tests, le sujet concerné par les travaux de l'expert externe désigné par l'auditeur, ainsi que les exigences de revue des événements postérieurs.

Rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert externe désigné par l'auditeur

- Normes d'audit et comptables concernées, ainsi que les exigences réglementaires ou légales.
- Le consentement de l'expert externe désigné par l'auditeur pour l'utilisation par ce dernier de son rapport, y compris toute référence à celui-ci, ou mention de son existence à des tiers, par exemple référence à celui-ci, si nécessaire, dans le paragraphe exposant les motifs de l'opinion modifiée dans le rapport d'audit ou encore mention de l'existence de ce rapport à la direction ou au comité d'audit.
- La nature et l'étendue de la revue par l'auditeur des travaux de l'expert externe qu'il a désigné.
- Qui de l'auditeur ou de l'expert externe qu'il a désigné effectuera des tests sur les données de base.

- L'accès de l'expert externe désigné par l'auditeur aux documents comptables de l'entité aux dossiers, au personnel et aux experts engagés par celle-ci.
- Procédures prévues pour la communication entre l'expert externe désigné par l'auditeur et l'entité.
- L'accès réciproque à leurs dossiers de travail de l'auditeur et de l'expert externe qu'il a désigné.
- Propriété et contrôle des dossiers de travail au cours de la mission et après, y compris toutes exigences de conservation des dossiers.
- L'engagement de l'expert externe désigné par l'auditeur d'effectuer ses travaux avec l'expertise et la conscience professionnelle nécessaires.
- La compétence et l'aptitude de l'expert externe désigné par l'auditeur pour effectuer les travaux.
- L'attente que l'expert externe désigné par l'auditeur utilise toutes ses connaissances pertinentes pour l'audit ou, dans le cas contraire, en informe l'auditeur.
- Toute restriction sur l'association du nom de l'expert externe désigné par l'auditeur avec le rapport d'audit.
- Tout accord convenu pour que l'auditeur informe l'expert externe qu'il a désigné de ses conclusions portant sur les travaux de l'expert.

Communications et rapport

- Modes et fréquence des communications, y compris :
    - La façon dont les constatations ou les conclusions de l'expert externe désigné par l'auditeur seront communiquées (par exemple : un rapport écrit, un rapport verbal, un contact permanent avec l'équipe affectée à la mission).
    - Identification du nom des personnes au sein de l'équipe affectée à la mission qui assureront la liaison avec l'expert externe désigné par l'auditeur.
- Date à laquelle l'expert externe désigné par l'auditeur complètera ses travaux et communiquera à ce dernier ses constatations ou ses conclusions.
- L'engagement de l'expert externe désigné par l'auditeur de communiquer sans délai tout retard potentiel dans l'achèvement de ses travaux, et toute réserve ou limitation potentielle quant à ses constatations ou ses conclusions.
- L'engagement de l'expert externe désigné par l'auditeur de communiquer sans délai les cas où l'entité lui restreint l'accès à ses documents comptables, à ses dossiers ou à son personnel ou aux experts qu'elle a engagés.
- L'engagement de l'expert externe désigné par l'auditeur de lui communiquer toute information qu'il estime nécessaire comme pouvant être pertinente pour l'audit, y compris tout changement dans les faits antérieurement communiqués.

- L'engagement de l'expert externe désigné par l'auditeur de communiquer les circonstances qui peuvent porter atteinte à son objectivité, et toute mesure de sauvegarde pertinente qui peut éliminer ou réduire une telle menace à un niveau acceptable.

Confidentialité

- La nécessité pour l'expert externe désigné par l'auditeur d'observer les règles de confidentialité, y compris :
  - Les mesures de confidentialité relevant des règles d'éthique concernées qui s'appliquent à l'auditeur.
  - Toutes exigences supplémentaires qui peuvent être imposées par la loi ou la réglementation, le cas échéant.
  - Des mesures de confidentialité spécifiques imposées par l'entité, le cas échéant.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 700

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT D'AUDIT SUR DES ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers. Elle traite également de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur émis à la suite d'un audit d'états financiers.

2. Les Normes ISA 705[1] et ISA 706[2] traitent de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont affectés lorsque ce dernier exprime une opinion modifiée ou inclut dans son rapport un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points.

3. La présente Norme ISA est édictée dans le contexte d'un jeu complet d'états financiers à usage général. La Norme ISA 800[3] traite des aspects particuliers lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à usage particulier. La Norme ISA 805[4] traite des aspects particuliers concernant un audit d'un état financier seul ou d'un élément, d'un compte ou d'une rubrique spécifique d'un état financier.

4. La présente Norme ISA préconise une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur. Une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur, lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA, favorise la crédibilité de l'audit aux yeux du marché en rendant plus facilement identifiables les audits effectués conformément à des normes généralement reconnues. Elle permet également de faciliter la compréhension des utilisateurs et d'identifier des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent.

Date d'entrée en vigueur

5. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

   (a) se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ; et

   (b) exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci.

---

[1] Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

[2] Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

[3] Norme ISA 800, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier ».

[4] Norme ISA 805, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers seuls et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier ».

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Etats financiers à usage général – Etats financiers établis conformément à un référentiel à usage général.

   (b) Référentiel à usage général – Référentiel comptable destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs. Ce référentiel peut être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ou un référentiel reposant sur le concept de conformité.

   L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour se référer à un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les dispositions de ce dernier et :

   (i) acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ; ou

   (ii) acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une disposition du référentiel pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers. De tels écarts ne sont nécessaires que dans des circonstances extrêmement rares.

   L'expression « référentiel reposant sur le concept de conformité » est utilisée pour se référer à un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les dispositions de ce dernier, mais qui n'acte pas les points (i) et (ii) ci-dessus[5].

   (c) Opinion non modifiée – Opinion exprimée par l'auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable[6].

8. L'expression « états financiers » dans la présente Norme ISA se réfère à « un jeu complet d'états financiers à usage général, y compris les notes y afférentes ». Ces dernières comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les dispositions du référentiel comptable applicable fixent la présentation et le contenu des états financiers et ce qu'est un jeu complet d'états financiers.

9. L'expression « Normes Internationales d'Information Financière » dans la présente Norme ISA se réfère aux Normes Internationales d'Information Financière édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB), et l'expression « Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) » se réfère

---

[5] Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes internationales d'Audit », paragraphe 13(a).

[6] Les paragraphes 35–36 traitent de la rédaction à utiliser pour exprimer cette opinion dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et d'un référentiel reposant sur le concept de conformité.

aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB).

Diligences requises

Fondement de l'opinion sur les états financiers

10. L'auditeur doit se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.[7,8]

11. Afin de forger son opinion, l'auditeur doit conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Cette conclusion doit prendre en compte :

    (a) la conclusion, conformément à la Norme ISA 330, sur le fait qu'il a ou non recueilli des éléments probants suffisants et appropriés[9] ;

    (b) la conclusion, conformément à la Norme ISA 450, sur le fait que les anomalies non corrigées prises individuellement ou en cumulé sont, ou non, significatives[10] ; et

    (c) les évaluations requises par les paragraphes 12 à 15.

12. L'auditeur doit apprécier si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette appréciation doit inclure la prise en compte des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, y compris des indices de biais possibles dans les jugements de la direction. (Voir par. A1–A3)

13. L'auditeur doit apprécier en particulier si, au regard des dispositions du référentiel comptable applicable :

    (a) les états financiers décrivent de manière adéquate les méthodes comptables retenues et appliquées ;

    (b) les méthodes comptables retenues et appliquées sont cohérentes avec le référentiel comptable applicable et sont appropriées ;

    (c) les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables ;

    (d) les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles ;

---

7 Norme ISA 200, paragraphe 11.

8 Les paragraphes 35 à 36 traitent de la rédaction à utiliser pour exprimer cette opinion dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et d'un référentiel reposant sur le concept de conformité.

9 Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », paragraphes 26.

10 Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphe 11.

(e) les états financiers fournissent une information adéquate pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des opérations et des événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers ; et (Voir par. A4)

(f) la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chaque état financier, est appropriée.

14. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, l'appréciation requise par les paragraphes 12 à 13 doit également inclure le fait de déterminer si ces états financiers donnent une présentation sincère. Dans le cadre de cette appréciation, l'auditeur doit considérer :

(a) la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers ; et

(b) si les états financiers, y compris les notes y afférentes, reflètent les opérations et les événements les sous-tendant d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.

15. L'auditeur doit apprécier si les états financiers font référence au, ou décrivent de manière appropriée, le référentiel comptable applicable. (Voir par. A5–A10)

Forme de l'opinion

16. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

17. Lorsque l'auditeur :

(a) conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou

(b) n'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives,

il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705.

18. Si les états financiers, établis conformément aux dispositions d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, ne donnent pas une présentation sincère, l'auditeur doit s'entretenir de cette question avec la direction et, en fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et de la façon dont cette question est résolue, il doit déterminer s'il convient ou non de modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705. (Voir par. A11)

19. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'apprécier si ceux-ci donnent une présentation sincère. Toutefois, si, dans des situations extrêmement rares, l'auditeur arrive à la conclusion que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction de la manière dont ce point est résolu, il doit déterminer s'il convient d'en faire état dans son rapport d'audit, et comment. (Voir par. A12)

Rapport de l'auditeur

20. Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite. (Voir par. A13–A14)

Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit

Titre

21. Le rapport de l'auditeur doit comporter un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant. (Voir par. A15)

Destinataire

22. Le rapport de l'auditeur doit mentionner le destinataire du rapport selon les exigences de la mission. (Voir par. A16)

Paragraphe d'introduction

23. Le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur doit : (Voir par. A17–A19)

    (a) identifier l'entité dont les états financiers ont été audités ;

    (b) mentionner que les états financiers ont été audités ;

    (c) identifier l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers ;

    (d) renvoyer au résumé des principales méthodes comptables et aux autres informations explicatives ; et

    (e) spécifier la date de clôture ou la période couverte par chacun des états compris dans les états financiers.

Responsabilité de la direction relative aux états financiers

24. Cette section du rapport de l'auditeur décrit les responsabilités de celles des personnes qui, au sein de l'organisation, sont responsables de l'établissement des états financiers. Il n'est pas nécessaire que le rapport de l'auditeur se réfère directement à la « direction », mais il doit utiliser le terme qui est approprié dans le cadre juridique du pays concerné. Dans certains pays, la référence aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être la référence appropriée.

25. Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilité de la direction [ou autre terme approprié] relative aux états financiers ».

26. Le rapport de l'auditeur doit décrire la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers. Cette description doit expliciter que la direction est responsable de l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. (Voir par. A20–A23)

27. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers doit faire référence soit à

« l'établissement et la présentation sincère de ces états financiers », soit à « l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.

Responsabilité de l'auditeur

28. Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilité de l'auditeur ».

29. Le rapport de l'auditeur doit mentionner que sa responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de son audit. (Voir par. A24)

30. Le rapport de l'auditeur doit mentionner que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit. Il doit également indiquer que ces normes requièrent de l'auditeur qu'il respecte les règles d'éthique et qu'il a planifié et réalisé l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir par. A25–A26)

31. Le rapport de l'auditeur doit décrire un audit en indiquant :

(a) qu'un audit consiste à mettre en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers ;

(b) que le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur et qu'en procédant à l'évaluation de ces risques, il a pris en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a aussi la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, il ne doit pas reprendre la dernière partie de la phrase ; et

(c) qu'un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, et la présentation d'ensemble des états financiers.

32. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de l'audit dans le rapport de l'auditeur doit se référer soit à « l'établissement et la présentation sincère des états financiers de l'entité » soit à « l'établissement des états financiers de l'entité donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.

33. Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'auditeur considère que les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport.

Opinion de l'auditeur

34. Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Opinion ».

35. Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur doit, à moins que la loi ou la réglementation ne prescrive une autre rédaction, utiliser l'une des formulations suivantes qui sont considérées comme équivalentes :

    (a) les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, … conformément au [référentiel comptable applicable] ; ou

    (b) les états financiers donnent une image fidèle de … conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir par. A27–A33)

36. Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, l'opinion de l'auditeur doit indiquer que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir par. A27, A29–A33)

37. Lorsque le référentiel comptable applicable auquel il est fait référence dans l'opinion de l'auditeur est autre que les Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS) édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB) ou les Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB), l'opinion de l'auditeur doit préciser le pays d'origine du référentiel utilisé.

Autres obligations de communication dans le rapport

38. Lorsque l'auditeur rend compte dans son rapport d'audit sur les états financiers d'autres obligations complémentaires à celles prévues par les Normes ISA visant à exprimer une opinion sur les états financiers, il doit rendre compte de ces autres obligations dans une partie séparée de son rapport portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires », ou tout autre intitulé approprié selon le contenu de cette partie du rapport. (Voir par. A34–A35)

39. Lorsque le rapport de l'auditeur comporte une partie séparée sur d'autres obligations de communication, les intitulés, les indications et les explications dont il est question aux paragraphes 23 à 37, doivent être dans une partie intitulée « Rapport sur les états financiers ». Le « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » doit venir après le « Rapport sur les états financiers ». (Voir par. A36)

Signature de l'auditeur

40. Le rapport de l'auditeur doit être signé. (Voir par. A37)

Date du rapport de l'auditeur

41. L'auditeur doit dater son rapport d'audit à une date qui ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers, y compris ceux montrant que : (Voir par. A38–A41)

(a) tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis ; et

(b) les personnes chargées de l'établissement de ces états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.

Adresse de l'auditeur

42. Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse où l'auditeur exerce son activité.

Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation

43. Lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'un pays particulier d'émettre son rapport d'audit en suivant une présentation ou une rédaction spécifique, ce rapport ne doit faire référence aux Normes Internationales d'Audit que s'il indique, au minimum, chacun des éléments suivants : (Voir par. A42)

(a) un titre ;

(b) un destinataire, selon les exigences de la mission ;

(c) un paragraphe d'introduction qui identifie les états financiers audités ;

(d) une description de la responsabilité de la direction (ou autre terme approprié, voir paragraphe 24) relative à l'établissement des états financiers ;

(e) une description de la responsabilité de l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers et l'étendue de l'audit qui comprend :

- la référence aux Normes Internationales d'Audit et à la loi ou la réglementation ; et
- la description de ce qu'est un audit selon ces normes ;

(f) un paragraphe d'opinion contenant l'expression de l'opinion sur les états financiers et une référence au référentiel comptable applicable utilisé pour l'établissement des états financiers (y compris l'identification du pays d'origine du référentiel comptable lorsqu'il est différent des Normes Internationales d'Information Financière ou des Normes Comptables Internationales du Secteur Public, voir paragraphe 37) ;

(g) la signature de l'auditeur ;

(h) la date du rapport de l'auditeur ; et

(i) l'adresse de l'auditeur.

Rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué à la fois selon des Normes Nationales d'Audit d'un pays et les Normes Internationales d'Audit.

44. Un auditeur peut être tenu d'effectuer un audit selon les normes d'un pays particulier (« normes nationales d'audit »), mais peut, en plus, s'être conformé aux Normes ISA dans la conduite de l'audit. Si tel est le cas, le rapport de l'auditeur peut faire référence aux Normes Internationales d'Audit en plus des normes nationales d'audit, mais l'auditeur ne doit le faire que dans les cas où : (Voir par. A43–A44)

(a) il n'existe pas de conflit entre les diligences requises par les normes nationales d'audit et celles requises par les Normes ISA qui le conduirait (i) à se forger une opinion différente, ou (ii) à ne pas inclure dans son rapport de paragraphe d'observation qui, en la circonstance, serait requis par les Normes ISA ; et

(b) son rapport d'audit comprend, au minimum, chacun des éléments énumérés au paragraphe 43(a) à (i) lorsque ce rapport suit la présentation et la rédaction prévues par les normes nationales d'audit. La référence à la loi ou à la réglementation visée au paragraphe 43(e) doit être comprise comme visant les normes nationales d'audit. Le rapport de l'auditeur doit en conséquence identifier celles-ci.

45. Lorsque le rapport de l'auditeur se réfère à la fois aux normes nationales d'audit et aux Normes Internationales d'Audit, le rapport doit préciser le pays d'origine des normes nationales d'audit.

Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers (Voir par. A45–A51)

46. Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable sont présentées conjointement avec les états financiers, l'auditeur doit apprécier si de telles informations sont clairement différenciées des états financiers audités. Dans le cas contraire, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la façon dont ces informations supplémentaires sont présentées. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit expliquer dans son rapport d'audit que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.

47. Des informations supplémentaires qui ne sont pas requises aux termes du référentiel comptable applicable mais qui font cependant partie intégrante des états financiers dans la mesure où elles ne peuvent pas être clairement différenciées en raison de leur nature et de la manière dont elles sont présentées, doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Aspects qualitatifs des méthodes comptables suivies par l'entité (Voir par. 12)

A1. La direction exerce nombre de jugements concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers.

A2. La Norme ISA 260 explicite les aspects qualitatifs des méthodes comptables[11]. Lors de son examen des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, l'auditeur peut avoir connaissance de biais possibles introduits par la direction dans l'exercice de ses jugements. Il peut conclure que l'incidence cumulée d'un manque de neutralité et

[11] Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », Annexe 2.

d'anomalies non corrigées conduit à ce que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives. Des indices d'un manque de neutralité pouvant avoir une incidence sur l'évaluation de l'auditeur pour déterminer si les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives incluent les facteurs suivants :

- la correction sélective d'anomalies signalées à la direction au cours de l'audit (par exemple, correction des anomalies ayant pour effet d'augmenter le résultat, mais omission de celles visant à le diminuer) ;
- des biais possibles introduits par la direction en procédant aux estimations comptables.

A3. La Norme ISA 540 explicite les biais possibles introduits par la direction en procédant aux estimations comptables[12]. Des indices de biais possibles introduits par la direction ne constituent pas en soi des anomalies dont l'auditeur peut tirer des conclusions sur le caractère raisonnable d'estimations comptables individuelles. Ils peuvent, toutefois, avoir une incidence sur son appréciation lorsqu'il détermine si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Information fournie dans les états financiers sur l'incidence d'opérations et d'événements significatifs

A4. Il est usuel que les états financiers établis conformément à un référentiel comptable à usage général présentent la situation financière d'une entité, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Dans de tels cas, l'auditeur apprécie si les états financiers fournissent des informations adéquates pour permettre aux utilisateurs présumés d'appréhender l'incidence des opérations et événements significatifs sur la situation financière de l'entité, sa performance financière et ses flux de trésorerie.

Description du référentiel comptable applicable (Voir par. 15)

A5. Ainsi que l'explicite la Norme ISA 200, l'établissement des états financiers par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, requiert d'inclure une description pertinente du référentiel comptable applicable dans les états financiers[13]. Cette description est importante en ce qu'elle informe les utilisateurs des états financiers du référentiel sur la base duquel ceux-ci sont établis.

A6. Une description indiquant que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable applicable particulier est appropriée seulement dans les cas où ces états financiers respectent toutes les dispositions de ce référentiel en vigueur durant toute la période couverte par ceux-ci.

A7. Une description du référentiel comptable applicable qui comporte un langage approximatif ou vague (par exemple, « les états financiers sont substantiellement en conformité avec les Normes Internationales d'Information Financière ») ne donne pas une description pertinente de ce référentiel dès lors qu'elle peut induire en erreur les utilisateurs des états financiers.

---

[12] Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant », paragraphe 21.

[13] Norme ISA 200, paragraphes A2–A3.

Référence à plus d'un référentiel comptable

A8. Dans certains cas, les états financiers peuvent indiquer qu'ils ont été établis conformément à deux référentiels comptables (par exemple, le référentiel national et les Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*)). Ceci peut résulter du fait que la direction est tenue, ou a choisi, d'établir les états financiers conformément à ces deux référentiels ; dans cette situation, les deux référentiels constituent des référentiels comptables applicables. Cette description est appropriée seulement dans les cas où les états financiers sont en conformité avec chacun des référentiels pris individuellement. Pour être considérés comme ayant été établis conformément aux deux référentiels, il est nécessaire que les états financiers soient en conformité simultanément avec les deux référentiels sans qu'il soit nécessaire de présenter un état de rapprochement. Dans la pratique, la conformité simultanée avec deux référentiels est peu probable à moins que le pays ait adopté l'autre référentiel (par exemple, les Normes Internationales d'Information Financière) en tant que référentiel national, ou ait éliminé toutes les difficultés pour s'y conformer.

A9. Des états financiers qui sont établis conformément à un référentiel comptable et qui comportent une note ou un état supplémentaire de rapprochement des résultats avec ceux qui auraient été présentés selon un autre référentiel, ne sont pas établis conformément à cet autre référentiel. Ceci en raison du fait que les états financiers ne présentent pas toutes les informations selon la forme requise par cet autre référentiel.

A10. Les états financiers peuvent, toutefois, être établis conformément à un référentiel comptable applicable et, en plus, décrire dans les notes aux états financiers la façon dont ils sont également en conformité avec un autre référentiel (par exemple, des états financiers établis conformément à un référentiel comptable national qui décrivent également la manière dont ils sont en conformité avec les Normes Internationales d'Information Financière). Une telle description est une information financière supplémentaire et, ainsi qu'il est explicité au paragraphe 47, est considérée comme faisant partie des états financiers et, en conséquence, est couverte par l'opinion de l'auditeur.

Forme de l'opinion (Voir par. 18–19)

A11. Il peut exister des cas où les états financiers, bien qu'établis conformément aux dispositions d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, ne parviennent pas à donner une présentation sincère. Dans ce cas, il se peut que la direction ait la possibilité d'inclure des informations supplémentaires dans les états financiers au-delà de celles exigées par le référentiel ou, dans des cas extrêmement rares, de s'écarter d'une disposition de ce référentiel afin d'aboutir à une présentation sincère des états financiers.

A12. Il sera extrêmement rare pour l'auditeur de considérer que des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité sont trompeurs si, en application de la norme ISA 210, il a considéré ce référentiel comme étant acceptable[14].

[14] Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphe 6(a).

Rapport de l'auditeur (Voir par. 20)

A13. Un rapport écrit est un rapport émis sous forme imprimée ou émis sur un support électronique.

A14. L'Annexe donne des exemples de rapports de l'auditeur sur les états financiers, comprenant les éléments mentionnés aux paragraphes 21 à 42.

Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit

Titre (Voir par. 21)

A15. Un titre indiquant que le rapport est celui d'un auditeur indépendant, par exemple « Rapport de l'auditeur indépendant », confirme que l'auditeur a satisfait à toutes les règles d'éthique pertinentes concernant l'indépendance et, en conséquence, distingue le rapport de l'auditeur indépendant de rapports émis par d'autres personnes.

Destinataire (Voir par. 22)

A16. La loi ou la réglementation d'un pays précise souvent le destinataire du rapport de l'auditeur. Ce rapport est normalement destiné à ceux pour qui il est préparé ; il s'agira souvent des actionnaires ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité dont les états financiers ont fait l'objet d'un audit.

Paragraphe d'introduction (Voir par. 23)

A17. Le paragraphe d'introduction indique, par exemple, que l'auditeur a effectué un audit des états financiers ci-joints de l'entité, qui comprennent [mention de l'intitulé de chaque état financier inclus dans le jeu complet d'états financiers exigé par le référentiel comptable applicable, en spécifiant la date de clôture ou la période couverte par chaque état] ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

A18. Lorsque l'auditeur a connaissance du fait que les états financiers audités seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, comme un rapport annuel, il peut envisager, si la forme de présentation le permet, d'identifier les numéros de pages auxquelles les états financiers audités sont présentés. Cette méthode aide les utilisateurs à identifier les états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

A19. L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers ainsi qu'il est défini par le référentiel comptable applicable. Par exemple, dans nombre de référentiels comptables à usage général, les états financiers incluent : un bilan, un compte de résultat, un état des variations des capitaux propres, un état des flux de trésorerie et un résumé des principales méthodes comptables ainsi que d'autres informations explicatives. Dans certains pays, des informations supplémentaires peuvent aussi être considérées comme faisant partie intégrante des états financiers.

Responsabilité de la direction relative aux états financiers (Voir par. 26)

A20. La Norme ISA 200 explicite les prémisses sous-tendant les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur la base desquelles un audit est effectué selon les Normes ISA[15]. La direction et, le

[15] Norme ISA 200, paragraphe 13(j).

cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise actent de leur responsabilité relative à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, lorsque ceci est pertinent, de leur présentation sincère. La direction acte également de sa responsabilité du contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. La description des responsabilités de la direction dans le rapport de l'auditeur inclut une référence à ces deux types de responsabilité dès lors que ceci aide à expliquer à l'utilisateur les prémisses sur lesquelles un audit s'appuie.

A21. Il peut exister des cas où il est approprié pour l'auditeur d'apporter un ajout à la description des responsabilités de la direction donnée au paragraphe 26 pour relater des responsabilités supplémentaires concernant l'établissement des états financiers existantes dans le pays concerné ou requises par la nature de l'entité.

A22. Le paragraphe 26 est en phase avec la forme dans laquelle les responsabilités de la direction ont été actées dans la lettre de mission ou dans toute autre forme appropriée d'accord écrit, ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 210[16]. La Norme ISA 210 donne une certaine flexibilité en précisant que, si la loi ou la réglementation fixe les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, relatives à l'élaboration de l'information financière, l'auditeur peut considérer que la loi ou la réglementation vise des responsabilités qui, selon son jugement professionnel, sont en fait équivalentes à celles décrites dans la Norme ISA 210. Lorsque tel est le cas, il peut utiliser la rédaction du texte de la loi ou celui de la réglementation pour décrire ces responsabilités dans la lettre de mission ou toute autre forme appropriée d'accord écrit. Dans ces situations, cette rédaction peut aussi être reprise dans le rapport d'audit pour décrire les responsabilités de la direction tel que le requiert le paragraphe 26. Dans les autres situations, y compris celles dans lesquelles l'auditeur décide de ne pas utiliser la rédaction du texte de la loi ou de la réglementation, tel qu'il est repris dans la lettre de mission, la rédaction visée au paragraphe 26 est alors utilisée.

A23. Dans certains pays, la loi ou la réglementation fixant les responsabilités de la direction peut faire expressément état d'une responsabilité portant sur la tenue adéquate des livres comptables ou de la comptabilité, ou le caractère adéquat du système comptable. Dès lors que les livres comptables, la comptabilité et les systèmes comptables font partie intégrante du contrôle interne (tel que défini dans la Norme ISA 315[17]), les descriptions données dans la Norme ISA 210 et dans le paragraphe 26 n'y font pas spécifiquement référence.

Responsabilité de l'auditeur (Voir par. 29–30)

A24. Le rapport de l'auditeur indique que sa responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de l'audit afin de marquer la différence avec celle de la direction qui porte sur l'établissement des états financiers.

A25. La référence aux normes appliquées indique aux utilisateurs du rapport de l'auditeur que l'audit a été effectué selon des normes établies.

---

16 Norme ISA 210, paragraphe 6(b)(i)–(ii).

17 Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 4(c).

A26. En application de la Norme ISA 200, l’auditeur ne peut faire état dans son rapport de la conformité de l’audit avec les Normes ISA que s’il a mis en œuvre les diligences requises par la Norme ISA 200 et par toutes les Normes ISA pertinentes pour l’audit[18].

Opinion de l’auditeur (Voir par. 35–37)

Rédaction de l’opinion de l’auditeur prescrite par la loi ou la réglementation

A27. La Norme ISA 210 explique que dans certains cas, la loi ou la réglementation d’un pays prescrit la rédaction du rapport de l’auditeur (qui comprend en particulier l’opinion de l’auditeur) dans des termes qui sont significativement différents de ceux requis par les Normes ISA. Dans ces situations, la Norme ISA 210 requiert de l’auditeur d’apprécier :

(a) si les utilisateurs pourraient mal interpréter l’assurance obtenue à partir de l’audit des états financiers et, si tel est le cas,

(b) si des explications supplémentaires dans le rapport d’audit peuvent atténuer cette mauvaise interprétation possible.

Si l’auditeur conclut que des explications supplémentaires dans son rapport d’audit ne peuvent pas atténuer une mauvaise interprétation possible, la Norme ISA 210 requiert de l’auditeur de ne pas accepter la mission, à moins qu’il n’y soit tenu de par la loi ou la réglementation. Selon la Norme ISA 210, un audit effectué en application d’une telle loi ou d’une telle réglementation n’est pas effectué conformément aux Normes ISA. En conséquence, l’auditeur ne fait pas de référence quelconque dans son rapport d’audit au fait que l’audit a été effectué selon les Normes Internationales d’Audit[19].

« Présente sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » ou « donnent une image fidèle »

A28. L’utilisation de l’expression « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs », ou « donnent une image fidèle », relève de la loi ou de la réglementation régissant l’audit des états financiers dans un pays donné, ou de pratiques généralement admises dans ce pays. Lorsque la loi ou la réglementation requiert l’utilisation d’une rédaction différente, ceci n’affecte pas l’obligation faite à l’auditeur par le paragraphe 14 de la présente Norme ISA d’avoir à évaluer la présentation sincère des états financiers établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère.

Description des informations présentées dans les états financiers

A29. Dans le cas d’états financiers établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, l’opinion de l’auditeur indique que les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle des informations que les états financiers sont censés présenter ; par exemple, dans nombre de référentiels comptables à usage général, la situation financière de l’entité à la date de fin de période ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour la période close à cette date.

---

18 Norme ISA 200, paragraphe 20.

19 Norme ISA 210, paragraphe 21.

Description du référentiel comptable applicable et manière dont le référentiel peut affecter l'opinion de l'auditeur

A30. L'identification du référentiel comptable applicable dans l'opinion de l'auditeur est censée informer les utilisateurs du rapport de l'auditeur du contexte dans lequel son opinion est exprimée ; cette identification n'est pas censée limiter l'évaluation exigée par le paragraphe 14. Le référentiel comptable applicable est identifié par des termes tels que :

« … conformément aux Normes Internationales d'Information Financière » ou

« … conformément aux principes comptables généralement admis … [pays] ».

A31. Lorsque le référentiel comptable applicable comprend à la fois des normes d'information financière et des dispositions légales ou réglementaires, celui-ci est identifié par des termes tels que « … conformément aux Normes Internationales d'Information Financière et aux dispositions de la loi sur les sociétés de [pays] ». La Norme ISA 210 traite des circonstances où il existe des conflits entre les normes d'information financière et les dispositions légales ou réglementaires[20].

A32. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A8, les états financiers peuvent être établis conformément à deux référentiels comptables, qui sont en conséquence tous deux des référentiels comptables applicables. De ce fait, chaque référentiel est considéré séparément lorsque l'auditeur fonde son opinion sur les états financiers, et cette opinion, en application des paragraphes 35–36, se réfère à ces deux référentiels de la manière suivante :

(a) si les états financiers sont en conformité avec chacun des référentiels pris individuellement, deux opinions sont exprimées : la première sur le fait que les états financiers sont établis conformément avec un des deux référentiels comptables applicables (par exemple le référentiel national), la seconde sur le fait que les états financiers sont établis conformément à l'autre référentiel comptable applicable (par exemple les Normes Internationales d'Information Financière). Ces deux opinions peuvent être formulées séparément ou dans une même phrase (par exemple : les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux principes comptables généralement admis dans [pays] et aux Normes Internationales d'Information Financière) ;

(b) si les états financiers sont en conformité avec l'un des deux référentiels mais pas avec l'autre, une opinion non modifiée peut être exprimée selon laquelle les états financiers sont établis conformément avec l'un des référentiels (par exemple le référentiel national), mais une opinion modifiée est alors exprimée au regard de l'autre référentiel (par exemple les Normes Internationales d'Information Financière) selon la Norme ISA 705.

A33. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A10, les états financiers peuvent être en conformité avec le référentiel comptable applicable et, en plus, fournir une information sur l'étendue de leur conformité avec un autre référentiel comptable applicable. Comme l'explique le paragraphe A46, cette information supplémentaire est

[20] Norme ISA 210, paragraphe 18.

couverte par l'opinion de l'auditeur dès lors qu'elle ne peut être clairement différenciée à partir des états financiers :

(a) si l'information fournie concernant la conformité avec l'autre référentiel est trompeuse, une opinion modifiée est exprimée selon la Norme ISA 705 ;

(b) si l'information fournie n'est pas trompeuse et que l'auditeur considère qu'elle est d'une importance telle qu'elle est fondamentale pour la compréhension des utilisateurs des états financiers, un paragraphe d'observation est ajouté au rapport selon la Norme ISA 706, pour attirer l'attention sur cette information.

Autres obligations de communication dans le rapport (Voir par. 38–39)

A34. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations complémentaires de rendre compte de certains sujets qui vont au-delà de l'obligation prévue par les Normes ISA d'exprimer une opinion sur les états financiers. Par exemple, il peut lui être demandé de rendre compte de certains sujets s'il est amené à en avoir connaissance au cours de l'audit des états financiers. De la même façon, il peut lui être demandé de réaliser et de rendre compte de procédures spécifiques supplémentaires, ou d'exprimer une opinion sur des sujets particuliers, tels que la tenue adéquate des livres comptables et de la comptabilité. Les normes d'audit dans le pays concerné fournissent souvent des préconisations sur ces obligations supplémentaires de l'auditeur.

A35. Dans certains cas, la loi ou la réglementation concernée peut exiger de l'auditeur, ou lui permettre, de rendre compte de ces autres obligations dans le rapport d'audit sur les états financiers. Dans d'autres cas, il peut être exigé ou permis qu'il en rende compte dans un rapport séparé.

A36. Il est rendu compte de ces autres obligations dans une partie séparée du rapport de l'auditeur afin de clairement les distinguer de l'obligation prévue par les Normes ISA d'exprimer une opinion sur les états financiers. Si cela est utile, cette partie du rapport peut inclure un (ou des) sous-titre(s) qui décrit(vent) le contenu du (des) paragraphe(s) sur la communication de ces autres obligations.

Signature de l'auditeur (Voir par. 40)

A37. L'auditeur signe soit du nom du cabinet d'audit, soit de son propre nom ou des deux, selon les dispositions du pays concerné. Outre sa signature, l'auditeur peut être tenu, dans certains pays, de mentionner dans son rapport son titre professionnel ou le fait que lui-même, ou son cabinet, est autorisé à exercer dans ce pays par les autorités compétentes.

Date du rapport de l'auditeur (Voir par. 41)

A38. La date du rapport de l'auditeur informe l'utilisateur de ce rapport que l'auditeur a pris en considération l'incidence des événements et des opérations dont il a eu connaissance et qui sont survenus jusqu'à cette date. L'obligation de l'auditeur en matière d'événements et d'opérations survenus après cette date est traitée dans la Norme ISA 560[21].

[21] Norme ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture », paragraphes 10–17.

A39. Comme l'auditeur donne une opinion sur les états financiers et que ceux-ci relèvent de la responsabilité de la direction, il n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis tant qu'il n'a pas obtenu ceux montrant que les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis et que la direction a accepté d'en prendre la responsabilité.

A40. Dans certains pays, la loi ou la réglementation identifie les personnes ou les organes (par exemple les administrateurs) qui prennent la responsabilité de confirmer que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis, et elle précise leur processus d'approbation. Dans de tels cas, la formalisation de cette approbation est obtenue avant de dater le rapport sur les états financiers. Dans d'autres pays, toutefois, le processus d'approbation n'est pas fixé par la loi ou la réglementation. Dans de tels cas, les procédures suivies par l'entité pour établir et finaliser ses états financiers sont examinées au regard de sa structure de direction et de gouvernance afin d'identifier les personnes ou les organes ayant autorité pour confirmer que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis. Dans certains cas, la loi ou la réglementation précise le moment dans le processus d'élaboration de l'information financière à partir duquel l'audit est censé être achevé.

A41. Dans certains pays, l'approbation finale des états financiers par les actionnaires est requise avant que ceux-ci ne soient publiés officiellement. Dans ces pays, l'approbation finale par les actionnaires n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. Au sens des Normes ISA, la date d'établissement des états financiers est la première date à laquelle les personnes ou organes ayant une autorité reconnue confirment que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis et que ces personnes ou organes ont affirmé qu'ils en prenaient la responsabilité. .

Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation (Voir par. 43)

A42. La Norme ISA 200 explique que l'auditeur peut être tenu de respecter les dispositions légales ou réglementaires en plus de celles des Normes ISA[22]. Lorsque tel est le cas, l'auditeur peut être obligé d'utiliser une présentation ou une rédaction de son rapport d'audit qui diffère de celle décrite dans la présente Norme ISA. Comme il indiqué au paragraphe 4, la présentation harmonisée du rapport de l'auditeur, lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA, favorise la crédibilité de l'audit aux yeux du marché en rendant plus facilement identifiables les audits effectués conformément à des normes généralement reconnues. Lorsque les différences entre les dispositions légales ou réglementaires et celles des Normes ISA concernent seulement la présentation et la rédaction du rapport de l'auditeur et, qu'au minimum, chacun des éléments énumérés au paragraphe 43(a) à (i) est inclus dans le rapport d'audit, ce rapport peut faire référence aux Normes Internationales d'Audit. En conséquence, dans de telles situations, il est admis que l'auditeur a satisfait aux diligences requises par les Normes ISA, même si la présentation et la rédaction de son rapport d'audit suivent les dispositions prescrites par la loi ou la réglementation. Lorsque, dans un pays donné, les dispositions spécifiques ne sont pas en conflit avec les Normes ISA, l'adoption de la présentation et de la rédaction prévues dans la présente Norme ISA permet aux utilisateurs de reconnaître directement le rapport de l'auditeur comme étant un rapport d'audit effectué selon les Normes ISA. (La Norme ISA 210 traite des situations où la

---

22 Norme ISA 200, paragraphe A55.

loi ou la réglementation prescrit une présentation ou une rédaction du rapport de l'auditeur significativement différente des diligences requises par les Normes ISA).

Rapport de l'auditeur portant sur des audits effectués à la fois selon les Normes Nationales d'Audit et les Normes Internationales d'Audit (Voir par. 44)

A43. L'auditeur peut faire référence dans son rapport d'audit à un audit effectué tant selon les Normes Internationales d'Audit que selon les normes nationales d'audit lorsque, en plus de se conformer aux normes nationales d'audit applicables, il respecte chacune des Normes ISA pertinentes pour l'audit[23].

A44. Une référence à la fois aux Normes Internationales d'Audit et aux normes nationales d'audit n'est pas appropriée lorsqu'il existe un conflit entre les diligences requises par les Normes ISA et celles requises par les normes nationales d'audit qui conduirait l'auditeur à se forger une opinion différente ou à ne pas ajouter de paragraphe d'observation qui, dans les circonstances particulières, serait requis par les Normes ISA. Par exemple, certaines normes nationales d'audit interdisent à l'auditeur d'ajouter un paragraphe d'observation pour mettre en exergue un problème de continuité de l'exploitation, alors que la Norme ISA 570 requiert d'ajouter un tel paragraphe dans de ce type de situations[24]. Dans un tel cas, le rapport de l'auditeur fait uniquement référence aux normes d'audit (soit aux Normes Internationales d'Information Financière, soit aux normes nationales d'audit) sur la base desquelles son rapport d'audit a été préparé.

Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers (Voir par. 46–47)

A45. Dans certaines situations, l'entité peut être tenue par la loi, la réglementation ou les normes, ou peut choisir, de présenter conjointement avec les états financiers des informations supplémentaires qui ne sont pas requises aux termes du référentiel comptable applicable. Par exemple, des informations supplémentaires peuvent être présentées pour améliorer la compréhension d'un utilisateur du référentiel comptable applicable, ou pour fournir de plus amples explications sur un des éléments spécifiques des états financiers. De telles informations sont normalement présentées dans des états annexes ou des notes supplémentaires.

A46. L'opinion de l'auditeur couvre les informations supplémentaires qui ne peuvent pas être clairement différenciées de celles des états financiers en raison de leur nature et de la façon dont elles sont présentées. Par exemple, tel serait le cas lorsque les notes aux états financiers incluent une explication décrivant la façon dont les états financiers sont en conformité avec un autre référentiel comptable. L'opinion de l'auditeur couvrirait également des notes ou des informations supplémentaires qui sont liées aux états financiers par une référence croisée.

A47. Les informations supplémentaires qui sont couvertes par l'opinion de l'auditeur n'ont pas à être spécifiquement identifiées dans le paragraphe d'introduction du rapport d'audit lorsque la référence aux notes dans la description des états qui composent les états financiers identifiés dans le paragraphe d'introduction est suffisante.

---

23 Norme ISA 200, paragraphe A56.

24 Norme ISA 570, « Continuité de l'exploitation », paragraphe 19.

A48. La loi ou la réglementation peut ne pas exiger que les informations supplémentaires soient auditées, et la direction peut décider de ne pas demander à l'auditeur de les inclure dans le champ de ses travaux d'audit des états financiers.

A49. Pour apprécier si les informations supplémentaires non auditées sont présentées d'une manière telle que l'on pourrait comprendre qu'elles sont couvertes par son opinion, l'auditeur prend en compte leur place par rapport aux états financiers et à toute autre information supplémentaire auditée qui serait présentée, et si elles sont clairement identifiées comme « non auditées ».

A50. La direction pourrait modifier la présentation d'informations supplémentaires non auditées ce qui pourrait conduire à comprendre qu'elles sont couvertes par l'opinion de l'auditeur, par exemple :

- en éliminant toute référence croisée entre les états financiers et les états supplémentaires ou les notes non audités, de manière à ce que la distinction entre les informations auditées et celles non auditées soit suffisamment claire ;
- en présentant les informations supplémentaires non auditées en dehors des états financiers ou, si cela n'est pas possible en la circonstance, à un endroit où les notes non auditées sont toutes reléguées après les notes requises sur les états financiers et sont clairement intitulées « non auditées ». Les notes non auditées qui sont entremêlées à l'intérieur des notes auditées peuvent prêter à interprétation et être considérées comme auditées.

A51 Le fait que des informations supplémentaires soient identifiées comme non auditées n'enlève pas à l'auditeur l'obligation de procéder à leur lecture pour identifier les incohérences significatives avec les états financiers audités. Les obligations de l'auditeur relatives aux informations supplémentaires sont les mêmes que celles décrites dans la Norme ISA 720[25].

[25] Norme ISA 720, « Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités ».

Annexe

(Voir par. A14)

Exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs (par exemple les Normes Internationales d'Information Financière).

- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs.

- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers consolidés établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs (par exemple les Normes Internationales d'Information Financière).

<u>Exemple 1 :</u>

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers.**
- **Les états financiers sont établis par la direction de l'entité pour un usage général, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[1]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[2] *relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[3], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent

---

1 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » n'est pas utile.

2 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

3 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … »

d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[4] des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[5]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

---

4 Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 3 (Etats financiers donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

5 Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 3 (Etats financiers donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

Exemple 2 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers exigé par la loi ou la réglementation.**
- **Les états financiers sont établis par la direction de l'entité pour un usage général, conformément au Référentiel Comptable (Loi XYZ) d'un pays (référentiel comptable comprenant des dispositions législatives ou réglementaires, destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs, mais ne reposant pas sur le principe de présentation sincère).**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[6] relative aux états financiers

La direction est responsable de l'établissement de ces états financiers conformément à la Loi XYZ du [pays], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[7]. Un audit consiste

---

6 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

7 Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de

également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la Loi XYZ du [pays].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

l'entité relatif à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

Exemple 3 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'états financiers consolidés établis par la direction de la société mère, pour un usage général, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit du groupe reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **Outre l'audit des états financiers du groupe, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers consolidés[8]

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints de la société ABC et de ses filiales, comprenant l'état de situation financière consolidée au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global consolidé, l'état des variations des capitaux propres consolidés et l'état des flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[9] *relative aux états financiers consolidés*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers consolidés conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[10], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers consolidés sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

---

8 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers consolidés » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » n'est pas utile.

9 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

10 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers consolidés qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers consolidés qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers consolidés. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[11] des états financiers consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[12]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers consolidés.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers consolidés présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC et de ses filiales au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) leur performance financière et (*de*) leurs flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

---

11 Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 10 (Etats financiers consolidés donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

12 Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers consolidés, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 10 (Etats financiers consolidés donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 705

MODIFICATIONS APPORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur avec des modifications apportées à l'opinion

---

La Norme Internationale Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'obligation de l'auditeur d'émettre un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il se forge son opinion conformément à la Norme ISA 700[1], il conclut qu'une modification de l'opinion formulée dans son rapport d'audit sur les états financiers est nécessaire.

Types d'opinions modifiées

2. La présente Norme ISA prévoit trois types d'opinion modifiée, à savoir : une opinion avec réserve, une opinion défavorable et une impossibilité d'exprimer une opinion. Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend :

   (a) de la nature du problème donnant lieu à la modification de l'opinion, à savoir : les états financiers comportent des anomalies significatives ou, dans le cas d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, ils pourraient comporter des anomalies significatives ; et

   (b) du jugement de l'auditeur concernant le caractère diffus dans les états financiers des incidences ou des incidences éventuelles du problème. (Voir par. A1)

Date d'entrée en vigueur

3. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers :

   (a) lorsqu'il conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou

   (b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Caractère diffus **–** Expression utilisée, dans le contexte d'anomalies, pour décrire les incidences sur les états financiers des anomalies ou les incidences éventuelles sur ceux-ci des anomalies, s'il en existe, qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences ayant un caractère diffus dans les états financiers sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur :

---

[1] Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ».

(i) ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ;

(ii) représentent ou pourraient représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une part importante des états financiers ; ou

(iii) au regard des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des états financiers.

(b) Opinion modifiée – Opinion avec réserve, opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion.

Diligences requises

Situations qui requièrent une opinion modifiée

6. L'auditeur doit modifier l'opinion formulée dans son rapport d'audit :

(a) lorsqu'il conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou (Voir par. A2–A7)

(b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir par. A8–A12)

Détermination du type d'opinion modifiée

Opinion avec réserve

7. L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve :

(a) lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers ; ou

(b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.

Opinion défavorable

8. L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers.

Impossibilité d'exprimer une opinion

9. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels forger son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états

financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus.

10. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsque, dans des situations extrêmement rares et bien qu'ayant recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur chacune des incertitudes individuelles, il conclut qu'il n'est pas possible de se forger une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible de ces incertitudes et de leur incidence cumulée éventuelle sur les états financiers.

Conséquence d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction après que l'auditeur a accepté la mission

11. Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit et qu'il estime que cette limitation le conduira vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.

12. Si la direction refuse de lever la limitation visée au paragraphe 11, l'auditeur doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que toutes ces personnes ne soient impliquées dans la direction de l'entité[2], et considérer s'il est possible de mettre en œuvre des procédures alternatives pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

13. Si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit en déterminer les implications :

   (a) s'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ; ou

   (b) s'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus de telle sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour exprimer la gravité de la situation, l'auditeur doit :

      (i) soit se démettre de la mission d'audit, lorsque cela est réalisable en pratique et possible au terme de la loi ou de la réglementation applicable ; ou (Voir par. A13–A14)

      (ii) soit, s'il n'est pas réalisable en pratique ou possible de se démettre de la mission avant l'émission du rapport d'audit, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

14. Si l'auditeur se démet de la mission dans la situation prévue au paragraphe 13(b)(i), il doit, avant de se démettre, informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de tout problème identifié au cours de l'audit qui aurait donné lieu une modification de l'opinion. (Voir par. A15)

---

[2] Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

Autres aspects relatifs à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion

15. Lorsque l'auditeur estime nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas, par ailleurs, exprimer dans son rapport d'audit une opinion non modifiée sur la base du même référentiel comptable sur un état financier seul ou un ou plusieurs éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier. Dans cette situation, inclure une telle opinion non modifiée dans le même rapport contredirait l'opinion défavorable exprimée ou l'impossibilité formulée d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir par. A16)

Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée

Motif de l'opinion modifiée

16. Lorsque l'auditeur modifie l'opinion sur les états financiers, il doit, outre les points particuliers requis par la Norme ISA 700, inclure dans son rapport un paragraphe décrivant le problème donnant lieu à la modification. Il doit insérer dans son rapport ce paragraphe immédiatement avant le paragraphe d'opinion et l'intituler « Motif de l'opinion avec réserve », « Motif de l'opinion défavorable », ou « Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas. (Voir par. A17)

17. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans ceux-ci (y compris dans les informations chiffrées fournies), l'auditeur doit inclure dans le paragraphe de motif de l'opinion modifiée une description et la quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, l'auditeur doit alors l'indiquer dans ledit paragraphe. (Voir par. A18)

18. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait aux informations explicatives fournies, il doit expliquer en quoi ces informations sont erronées dans le paragraphe de motif de l'opinion modifiée.

19. Si les états financiers comportent une anomalie significative résultant de l'omission d'informations requises, l'auditeur doit :

    (a) s'entretenir de cette omission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

    (b) décrire dans le paragraphe de motif de l'opinion modifiée la nature de l'information omise ; et

    (c) à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, mentionner les informations omises, pour autant que cela soit raisonnablement réalisable en pratique et qu'il ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations. (Voir par. A19)

20. Si l'auditeur exprime une opinion modifiée en raison d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer les raisons de cette impossibilité dans le paragraphe de motif de l'opinion modifiée.

21. Même dans les cas où l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser dans le paragraphe de motif de l'opinion modifiée, tout autre problème dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence. (Voir par. A20)

Paragraphe d'opinion

22. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, le paragraphe d'opinion doit s'intituler « Opinion avec réserve », « Opinion défavorable », ou « Impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas. (Voir par. A21, A23–A24)

23. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion que, à son avis, sous réserve du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve » :

   (a) les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou donnent une image fidèle), conformément au référentiel comptable applicable lorsque celui-ci est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ; ou

   (b) les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable lorsque celui-ci est un référentiel reposant sur le concept de conformité.

   Lorsque la modification de l'opinion résulte d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser la rédaction suivante dans l'opinion modifiée : « sous réserve de l'incidence éventuelle du (des) point(s) … ». (Voir par. A22)

24. Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion que, à son avis, en raison de l'importance du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe de motif de l'opinion défavorable :

   (a) les états financiers ne présentent pas sincèrement (ou ne donnent pas une image fidèle), conformément au référentiel comptable applicable, lorsque celui-ci est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ; ou

   (b) les états financiers n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable, lorsque celui-ci est un référentiel reposant sur le concept de conformité.

25. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion en raison du fait qu'il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion :

   (a) qu'en raison de l'importance du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe motivant l'impossibilité d'exprimer une opinion, il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion d'audit, et, en conséquence,

   (b) il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers.

Description de la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable

26. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il doit modifier la description de sa responsabilité afin de préciser qu'il considère que les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion modifiée.

Description de la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion

27. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier le paragraphe d'introduction de son rapport d'audit pour indiquer qu'il a été nommé pour auditer les états financiers. Il doit aussi modifier la description de sa responsabilité et celle de l'étendue des travaux d'audit pour seulement préciser : « Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de notre audit effectué selon les Normes Internationales d'Audit. Cependant, en raison du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe motivant l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit. »

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

28. Lorsque l'auditeur envisage de modifier l'opinion dans son rapport d'audit, il doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons qui le conduisent à cette opinion modifiée ainsi que la formulation envisagée. (Voir par. A25)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Types d'opinions modifiées (Voir par. 2)

A1. Le tableau ci-après illustre comment le jugement de l'auditeur sur la nature du problème donnant lieu à la modification de son opinion, ainsi que sur le caractère diffus ou non de son incidence ou de son incidence éventuelle sur les états financiers, permet de déterminer le type d'opinion à exprimer.

Nature du problème donnant lieu à la modification	*Jugement de l'auditeur sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les états financiers*	
	Significatif mais non diffus	*Significatif et diffus*
Les états financiers comportent des anomalies significatives	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Nature des anomalies significatives (Voir par. 6(a))

A2. La Norme ISA 700 requiert de l'auditeur, pour forger son opinion sur les états financiers, de conclure s'il a, ou pas, obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives[3]. Pour ce faire, l'auditeur tient compte de son évaluation des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers conformément à la Norme ISA 450[4].

A3. La Norme ISA 450 définit une anomalie comme l'écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément des états financiers ou de l'information fournie y afférente, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, tel que requis par le référentiel comptable applicable. En conséquence, une anomalie significative dans les états financiers peut survenir au regard :

(a) du caractère approprié des méthodes comptables retenues ;

(b) de l'application des méthodes comptables retenues ; ou

(c) du caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers.

3 Norme ISA 700, paragraphe 11.

4 Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphe 11.

Caractère approprié des méthodes comptables retenues

A4. Au regard du caractère approprié des méthodes comptables que la direction a retenues, les anomalies significatives dans les états financiers peuvent résulter :

(a) de méthodes comptables retenues qui ne sont pas cohérentes avec le référentiel comptable applicable ; ou

(b) d'états financiers, y compris les notes y afférentes, qui ne reflètent pas les opérations et les évènements les sous-tendant de manière à donner une présentation sincère.

A5. Des référentiels comptables contiennent souvent des dispositions en matière de comptabilisation des changements de méthodes comptables et d'informations à fournir les concernant. Lorsque l'entité a modifié son choix de méthodes comptables importantes, une anomalie significative dans les états financiers peut survenir si l'entité n'a pas satisfait à ces dispositions.

Application des méthodes comptables retenues

A6. Au regard de l'application des méthodes comptables retenues, des anomalies significatives dans les états financiers peuvent survenir :

(a) lorsque les méthodes comptables retenues n'ont pas été appliquées par la direction conformément au référentiel comptable, y compris lorsqu'elles n'ont pas été appliquées de manière permanente d'une période à l'autre ou pour des opérations ou des événements similaires (principe de permanence des méthodes) ; ou

(b) en raison des modalités d'application d'une méthode comptable retenue (telle qu'une erreur d'application non intentionnelle).

Caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers

A7. Au regard du caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers, des anomalies significatives peuvent survenir lorsque :

(a) les états financiers ne comportent pas toutes les informations requises par le référentiel comptable applicable ;

(b) les informations fournies dans les états financiers ne sont pas présentées conformément au référentiel comptable applicable ; ou

(c) les états financiers ne donnent pas les informations nécessaires pour aboutir à une présentation sincère.

Nature d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 6(b))

A8. L'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (également appelée limitation à l'étendue des travaux d'audit) peut résulter :

(a) de circonstances en dehors du contrôle de l'entité ;

(b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur ; ou

(c) de limitations imposées par la direction.

A9. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation à l'étendue des travaux d'audit si l'auditeur est en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures alternatives. Lorsque ceci n'est pas réalisable, les diligences requises aux paragraphes 7(b) et 10 s'appliquent selon les cas. Des limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres implications pour l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraudes et sur la décision de poursuivre ou non de la mission.

A10. Constituent par exemple des circonstances en dehors du contrôle de l'entité :

- la destruction de la comptabilité de l'entité ;
- la saisie de la comptabilité d'un composant important pour une période de temps indéfinie par des autorités gouvernementales.

A11. Constituent par exemple des circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur :

- l'entité est tenue d'utiliser la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser une participation dans une entreprise associée, et l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières de cette dernière afin d'apprécier si la méthode de la mise en équivalence a été correctement appliquée ;
- la date de la nomination de l'auditeur est telle qu'il n'a pas été en mesure d'assister à l'inventaire physique des stocks ;
- l'auditeur considère que la seule réalisation de contrôles de substance n'est pas suffisante, alors que les contrôles au sein de l'entité ne sont pas efficaces.

A12. Constituent par exemple une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés provenant d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction :

- la direction n'autorise pas l'auditeur à assister à l'inventaire physique des stocks ;
- la direction n'autorise pas l'auditeur à procéder à des demandes de confirmations externes de soldes de comptes spécifiques.

Conséquence d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux imposée par la direction après que l'auditeur a accepté la mission (par. 13(b)–14)

A13. La possibilité de se démettre de la mission d'audit peut dépendre du stade d'avancement de celle-ci au moment où la direction impose une limitation à l'étendue des travaux. Si l'auditeur a substantiellement achevé l'audit, il peut décider de le compléter dans la mesure du possible, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion et expliquer la limitation à l'étendue de ses travaux dans le paragraphe motivant l'impossibilité d'exprimer une opinion avant de se démettre.

A14. Dans certains cas, se démettre de la mission d'audit peut ne pas être possible lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation de poursuivre la mission d'audit. Ceci peut être le cas pour un auditeur qui est nommé pour auditer les états financiers d'entités du secteur public. Ceci peut aussi être le cas dans des pays où l'auditeur est nommé pour auditer les états financiers couvrant une période donnée, ou nommé pour une période donnée et où il lui est interdit de se démettre de la mission soit avant d'avoir achevé l'audit de ces états financiers, soit avant la fin de cette période. L'auditeur peut aussi s'interroger sur la nécessité d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit[5].

A15. Dans le cas où l'auditeur conclut qu'il est nécessaire de se démettre de la mission d'audit en raison d'une limitation à l'étendue de l'audit, l'auditeur peut avoir l'obligation professionnelle, légale ou réglementaire de communiquer à des instances de supervision ou aux détenteurs du capital de l'entité des informations sur les conditions de sa démission.

Autres aspects relatifs à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion (Voir par. 15)

A16 Les exemples suivants illustrent des situations qui ne seraient pas en contradiction avec la formulation par l'auditeur d'une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion :

- l'expression, dans un même rapport, d'une opinion non modifiée sur les états financiers établis conformément à un référentiel comptable donné et l'expression d'une opinion défavorable sur ces mêmes états financiers établis conformément à un référentiel comptable différent[6] ;
- la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur le résultat des opérations ainsi que sur les flux de trésorerie, le cas échéant, et l'expression d'une opinion non modifiée concernant la situation financière (voir Norme ISA 510[7]). Dans un tel cas, l'auditeur ne formule pas une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée

Fondement de l''opinion modifiée (Voir par. 16–17, 19, 21)

A17. Une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur contribue à favoriser la compréhension des utilisateurs et à identifier des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent. En conséquence, bien que la standardisation de la formulation d'une opinion modifiée et de la description du motif de la modification ne soit pas nécessairement possible, l'harmonisation tant de la forme que du contenu du rapport de l'auditeur est souhaitable.

A18. Un exemple des incidences financières d'une anomalie significative que l'auditeur peut décrire dans le paragraphe motivant l'opinion modifiée est, dans le cas d'une

---

5 Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe A5.

6 Voir paragraphe A32 de la Norme ISA 700 pour une description de cette situation.

7 Norme ISA 510, « Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture », paragraphe 10.

surévaluation des stocks, le chiffrage de ses incidences sur l'impôt sur les bénéfices, le résultat avant impôt, le résultat net et les capitaux propres.

A19. Mentionner l'information omise dans le paragraphe motivant l'opinion modifiée ne serait pas réalisable en pratique si :

(a) les informations à fournir n'ont pas été préparées par la direction ou si ces informations ne sont pas d'une autre façon directement disponibles pour l'auditeur ; ou

(b) sur la base du jugement de l'auditeur, les informations à fournir sont anormalement volumineuses au regard du rapport d'audit.

A20. Une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion en raison d'un problème spécifique décrit dans le paragraphe motivant l'opinion, ne justifie pas de ne pas mentionner d'autres points identifiés qui auraient par ailleurs requis une modification de l'opinion. Dans de telles situations, l'information sur ces autres points dont l'auditeur a connaissance peut être pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

Paragraphe d'opinion (Voir par. 22–23)

A21. L'intitulé de ce paragraphe fait clairement apparaître aux utilisateurs que l'opinion de l'auditeur est modifiée et indique le type de modification.

A22. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve, il n'est pas approprié d'utiliser une phrase telle que « sous le bénéfice des explications qui suivent » ou « à l'exception de » dans le paragraphe d'opinion dès lors que ces expressions ne sont pas suffisamment claires ou tranchées.

Exemples de rapports de l'auditeur

A23. Les exemples 1 et 2 donnés dans l'annexe illustrent des rapports de l'auditeur comportant respectivement une opinion avec réserve et une opinion défavorable en raison du fait que les états financiers comportent des anomalies significatives.

A24. L'exemple 3 donné dans l'annexe illustre un rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison du fait que l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. L'exemple 4 illustre une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur un poste des états financiers. L'exemple 5 illustre une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur de nombreux postes des états financiers. Dans chacun de ces deux derniers exemples, les incidences éventuelles sur les états financiers de cette impossibilité sont à la fois significatives et présentent un caractère diffus.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 28)

A25. La communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des situations qui conduisent à envisager une modification de l'opinion de l'auditeur et de la formulation proposée permet :

(a) à l'auditeur, d'informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la (des) modification(s) envisagée(s) et des raisons (ou circonstances) sous-jacentes à cette (ces) modification(s) ;

(b) à l'auditeur, de rechercher l'accord des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les faits donnant lieu à la (aux) modification(s) envisagée(s), ou de confirmer les points de désaccord avec la direction ; et

(c) d'offrir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la possibilité, lorsque ceci est approprié, de fournir à l'auditeur toute information et explication complémentaire se rapportant au(x) problème(s) donnant lieu à une (des) modification(s) envisagée(s).

Annexe

(Voir par. A23–A24)

Exemples de rapports de l'auditeur avec des modifications apportées à l'opinion

- Exemple1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur un poste des états financiers.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant plusieurs postes des états financiers.

<u>Exemple 1 :</u>

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général, établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210[1].**
- **Les stocks sont erronés. L'anomalie est considérée comme significative mais n'a pas un caractère diffus dans les états financiers.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou règlementaires au plan national.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[2]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[3] *relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[4], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

---

[1] Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit ».

[2] Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

[3] Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[4] Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … »

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[5] des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[6]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Motif de l'opinion avec réserve

Les stocks détenus par l'entité sont portés au bilan pour un montant de xxx. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût ou de la valeur de réalisation mais a seulement retenu le coût, ce qui n'est pas conforme aux Normes Internationales d'Information Financière. Les documents comptables de l'entité font ressortir que si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût ou de la valeur de réalisation, une dépréciation de xxx aurait été nécessaire pour ramener ceux-ci à leur valeur de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et l'impôt sur les bénéfices, le résultat net et les capitaux propres auraient été réduits respectivement de xxx, xxx et xxx.

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

---

[5] Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 4 (Etats financiers donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

[6] Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 4 (Etats financiers donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'états financiers consolidés à usage général, établis par la direction de la société mère, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **Les états financiers comportent des anomalies significatives en raison de la non consolidation d'une filiale. L'anomalie significative est considérée comme ayant un caractère diffus dans les états financiers. L'incidence de l'anomalie sur les états financiers n'a pas pu être déterminée en pratique.**
- **Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers consolidés[7]

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints de la société ABC et de ses filiales, comprenant l'état de situation financière consolidée au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global consolidé, l'état des variations des capitaux propres consolidés et l'état des flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[8] *relative aux états financiers consolidés*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers consolidés conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[9], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers consolidés sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de

---

7 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers consolidés » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

8 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

9 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers consolidés qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers consolidés qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … »

réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers consolidés. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[10] des états financiers consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[11]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers consolidés.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

Motif de l'opinion défavorable

Ainsi qu'il est expliqué dans la Note X, la société n'a pas consolidé les états financiers de la filiale XYZ acquise au cours de l'exercice 20X1 du fait qu'elle n'a pas été en mesure de déterminer la juste valeur de certains actifs et passifs importants de cette filiale à la date d'acquisition. Cette participation est en conséquence comptabilisée à son coût d'acquisition. Selon les Normes Internationales d'Information Financière, cette filiale aurait dû être consolidée en raison du contrôle exercé par la société. Dans l'hypothèse où la filiale XYZ aurait été consolidée, de nombreux postes des états financiers consolidés ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les incidences sur les états financiers consolidés de l'omission de cette filiale dans la consolidation n'ont pu être déterminées.

Opinion défavorable

A notre avis, en raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion défavorable », les états financiers consolidés ne présentent pas sincèrement (ou *ne donnent pas une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC et de ses filiales au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) leur performance financière et (*de*) leurs flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

---

10 Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 9 (Etats financiers consolidés donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

11 Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers consolidés, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 9 (Etats financiers consolidés donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

<u>Exemple 3 :</u>

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général, établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un investissement dans une société associée étrangère. Les incidences éventuelles de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme significatives mais n'ont pas un caractère diffus dans les états financiers.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[12]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[13] *relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[14], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

---

12 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

13 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

14 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … »

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[15] des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[16]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Motif de l'opinion avec réserve

La participation de la société ABC dans la société associée étrangère XYZ, acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, apparait sur l'état de situation financière du 31 décembre 20X1 pour un montant de xxx, et la quote-part du résultat net de xxx de la société XYZ revenant à la société ABC est incluse dans l'état du résultat global de l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier la valeur comptable de la participation dans la société XYZ au 31 décembre 20X1, ainsi que de la quote-part du résultat net de cette société pour l'exercice, revenant à la société ABC, en raison du fait que l'accès à l'information financière, à la direction et aux auditeurs de la société XYZ, nous a été refusé. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements de ces montants auraient été nécessaires.

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

---

15 Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 14 (Etats financiers donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

16 Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 14 (Etats financiers donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

<u>Exemple 4 :</u>

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général, établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un poste des états financiers qui reflète une participation dans une co-entreprise qui représente plus de 90% de l'actif de la société. L'incidence éventuelle de cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est considérée à la fois comme significative et comme ayant un caractère diffus dans les états financiers.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[17]

Nous avons été nommés pour effectuer l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[18] *relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[19], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Cependant, en raison du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'impossibilité

---

17 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

18 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

19 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

d'exprimer une opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.

Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion

La participation de la société dans la co-entreprise XYZ (Pays X) est portée au bilan de la société pour un montant de xxx, ce qui représente plus de 90% de son actif net au 31 décembre 20X1. Il ne nous a pas été permis d'accéder à la direction et aux auditeurs de la co-entreprise XYZ, y compris à leur documentation d'audit. Par voie de conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si, le cas échéant, des ajustements s'avéreraient nécessaires au regard de la quote-part de la société ABC dans les actifs de la co-entreprise XYZ qu'elle contrôle conjointement, de sa quote-part dans les passifs de cette société pour lesquels elle est conjointement responsable, ainsi que de sa quote-part dans les revenus et les charges de l'exercice et dans les éléments composant l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie.

Impossibilité d'exprimer une opinion

En raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 5 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général, établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant de nombreux postes des états financiers. Il s'agit des stocks et des comptes de créances. L'incidence éventuelle de cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est considérée à la fois comme significative et comme ayant un caractère diffus dans les états financiers.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[20]

Nous avons été nommés pour effectuer l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[21] *relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[22], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Cependant, en raison du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.

---

[20] Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

[21] Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[22] Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Notre nomination en tant qu'auditeur de la société étant intervenue après le 31 décembre 20X1, nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks en début et en fin d'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier par d'autres moyens les quantités en stock détenues au 31 décembre 20X0 et 20X1 valorisées au bilan pour des montants respectivement de xxx et de xxx. En outre, la mise en place en septembre 20X1 d'un nouveau système informatique pour la tenue des comptes de créances a généré de nombreuses erreurs dans ces comptes. A la date de notre rapport d'audit, la direction était toujours en train de rectifier les déficiences du système et de procéder à la correction des erreurs. Nous n'avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d'autres moyens les comptes de créances portés au bilan du 31 décembre 20X1 pour un montant total de xxx. En raison de ces problèmes, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu, le cas échéant, s'avérer nécessaires au regard des stocks et des comptes de créances comptabilisés ou non, ainsi que des éléments composant l'état du résultat global, l'état de variation des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie.

Impossibilité d'exprimer une opinion

En raison de l'importance des points décrits dans le paragraphe « Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 706

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des communications additionnelles dans le rapport de l'auditeur lorsque celui-ci considère nécessaire :

   (a) d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point ou des points présentés dans les états financiers ou faisant l'objet d'une information fournie dans ceux-ci et qui sont d'une importance telle qu'ils sont essentiels pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états ; ou

   (b) d'attirer l'attention des utilisateurs sur tout point autre que ceux présentés dans les états financiers ou faisant l'objet d'une information fournie dans ceux-ci et qui sont pertinents pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.

2. Les annexes 1 et 2 donnent une liste des Normes ISA qui contiennent des obligations spécifiques pour l'auditeur d'inclure des paragraphes d'observation ou des paragraphes relatifs à d'autres points dans son rapport d'audit. Dans ces situations, les diligences requises par la présente Norme ISA concernant le contenu et la place de tels paragraphes s'appliquent.

Date d'entrée en vigueur

3. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur, ayant forgé son opinion sur les états financiers, est d'apprécier selon son propre jugement s'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs au moyen d'une communication additionnelle claire dans son rapport d'audit, sur :

   (a) un point qui, bien que présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états ; ou

   (b) le cas échéant, tout autre point, qui est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Paragraphe d'observation – Paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur faisant référence à un point présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers qui, selon le jugement de l'auditeur, est d'une importance telle, qu'il est essentiel pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états ;

(b) Paragraphe relatif à d'autres points – Paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur faisant référence à un point autre que ceux présentés ou mentionnés de manière appropriée dans les états financiers qui, selon le jugement de l'auditeur, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.

Diligences requises

Paragraphes d'observation dans le rapport de l'auditeur

6. Si l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour leur compréhension des états financiers, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que le point présenté ou mentionné dans les états financiers ne comporte pas d'anomalies significatives. Un tel paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers. (Voir par. A1–A2)

7. Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation, il doit :

   (a) l'inclure immédiatement après le paragraphe d'opinion ;

   (b) inclure un sous-titre « Paragraphe d'observation », ou un autre intitulé approprié ;

   (c) mentionner dans le paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les états financiers où une description détaillée de la question est fournie ; et

   (d) préciser que son opinion d'audit n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans le paragraphe d'observation. (Voir par. A3–A4)

Paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur

8. Si l'auditeur considère nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, de la responsabilité de l'auditeur, ou de son rapport d'audit, et que ceci n'est pas interdit par la loi ou la réglementation, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport d'audit sous l'intitulé « Paragraphe relatif à d'autres points » ou tout autre sous-titre approprié. Il doit inclure ce paragraphe immédiatement après le paragraphe d'opinion et, le cas échéant, le paragraphe d'observation ou à un autre endroit dans son rapport d'audit s'il concerne la partie de son rapport relative aux autres obligations de communication. (Voir par. A5 –A11)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

9. Si l'auditeur envisage d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points, il doit en faire part aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et leur communiquer la formulation proposée. (Voir par. A12)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Paragraphes d'observation dans le rapport de l'auditeur

Situations dans lesquelles un paragraphe d'observation peut être nécessaire (Voir par. 6)

A1. Des exemples de situations où l'auditeur peut considérer nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation sont donnés ci-après :

- une incertitude concernant l'issue future d'une action en justice ou intentée par un organisme régulateur, exceptionnelle par sa gravité ;
- l'application anticipée (lorsque cela est permis) d'une nouvelle norme comptable (par exemple, une nouvelle Norme Internationale d'Information Financière) avant sa date d'entrée en vigueur dont l'incidence a un caractère diffus dans les états financiers ;
- une catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence significative sur la situation financière de l'entité.

A2. Une utilisation par trop générale de paragraphes d'observation diminue l'intérêt de la communication de l'auditeur sur ces points. De plus, l'inclusion dans un paragraphe d'observation, d'informations allant au-delà de celles présentées ou mentionnées dans les états financiers peut laisser supposer que le point n'a pas été correctement présenté ou mentionné ; en conséquence, le paragraphe 6 limite l'utilisation d'un paragraphe d'observation aux seuls points présentés ou mentionnés dans les états financiers.

Ajout d'un paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 7)

A3. L'ajout d'un paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur ne remet pas en cause son opinion. Un tel paragraphe ne se substitue pas :

(a) soit à l'expression par l'auditeur d'une opinion avec réserve ou d'une opinion défavorable, ou à la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, lorsque ceci est requis par les circonstances de la mission d'audit concernée (voir Norme ISA 705[1]) ;

(b) soit à une information que la direction est tenue de donner dans les états financiers au regard du référentiel comptable applicable.

A4. L'exemple de rapport donné en annexe 3 inclut un paragraphe d'observation dans un rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve.

---

1 Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

Paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 8)

Situations dans lesquelles un paragraphe relatif à d'autres points peut être nécessaire

Utilité pour la compréhension de l'audit par les utilisateurs

A5. Dans les rares cas où l'auditeur n'est pas en mesure de se démettre d'une mission bien que l'incidence éventuelle de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction ait un caractère diffus[2], l'auditeur peut considérer nécessaire d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit pour expliquer les raisons pour lesquelles il ne lui est pas possible de se démettre de la mission.

Utilité pour la compréhension, par les utilisateurs, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit

A6. La loi, la réglementation ou la pratique généralement admise dans un pays peut exiger de l'auditeur, ou lui permettre, d'expliciter certains points pour fournir de plus amples explications sur ses responsabilités relatives à l'audit des états financiers ou sur l'audit effectué ou sur son rapport. Lorsque ceci est pertinent, un ou plusieurs sous-titres peuvent être utilisés pour décrire le contenu du paragraphe relatif à d'autres points.

A7. Un paragraphe relatif à d'autres points ne traite pas des cas où l'auditeur a d'autres obligations de communication qui viennent en sus de ses responsabilités au terme des Normes ISA d'exprimer une opinion sur les états financiers (voir la section « Autres obligations de communication » dans la Norme ISA 700[3]), ou lorsqu'il lui a été demandé d'effectuer et d'émettre un rapport sur des procédures spécifiques additionnelles, ou encore d'exprimer une opinion sur des sujets spécifiques.

Rapport sur plus d'un jeu d'états financiers

A8. Une entité peut établir un jeu d'états financiers conformément à un référentiel comptable à usage général (par exemple, le référentiel national) et un autre jeu d'états financiers établis conformément à un autre référentiel comptable à usage général (par exemple, les Normes Internationales d'Information Financière), et nommer un auditeur pour émettre un rapport sur les deux jeux d'états financiers. Si l'auditeur a conclu que les référentiels comptables sont acceptables dans les situations concernées, il peut inclure dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points, en indiquant qu'un autre jeu d'états financiers a été établi par la même entité conformément à un autre référentiel comptable à usage général et qu'il a émis un rapport d'audit séparé sur cet autre jeu d'états financiers.

Restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport de l'auditeur

A9. Des états financiers préparés dans un objectif particulier peuvent être établis conformément à un référentiel comptable à usage général dès lors que les utilisateurs présumés ont décidé que de tels états financiers à usage général satisfaisaient leurs besoins d'informations financières. Dès lors que le rapport de l'auditeur est destiné à

[2] Voir paragraphe 13(b)(ii) de la Norme ISA 705 pour les explications sur cette situation.

[3] Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphes 38–39.

des utilisateurs spécifiques, ce dernier peut juger utile dans ces circonstances d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points, indiquant que le rapport d'audit est destiné uniquement aux utilisateurs présumés et ne devrait pas être diffusé à, ou utilisé par, d'autres personnes que celles à qui il est destiné.

Ajout d'un paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur

A10. Le contenu d'un paragraphe relatif à d'autres points reflète clairement qu'il n'y a pas d'obligation de présenter ces autres points ou de les mentionner dans les états financiers. Un paragraphe relatif à d'autres points ne comporte pas d'informations que la loi, la réglementation ou d'autres normes professionnelles, par exemple les règles d'éthique concernant la confidentialité, interdisent à l'auditeur de divulguer. Par ailleurs, un paragraphe relatif à d'autres points ne contient pas d'affirmations que la direction est tenue de fournir.

A11. La place d'un paragraphe relatif à d'autres points dépend de la nature des informations à communiquer. Lorsque ce paragraphe est ajouté au rapport pour attirer l'attention des utilisateurs sur un sujet concernant leur compréhension de l'audit des états financiers, celui-ci est inclus immédiatement après le paragraphe d'opinion et, le cas échéant, le paragraphe d'observation. Lorsque le paragraphe relatif à d'autres points est ajouté au rapport pour attirer l'attention des utilisateurs sur un sujet concernant les autres obligations de communication sur lesquelles l'auditeur rend compte dans son rapport d'audit, ce paragraphe peut être inclus dans une partie séparée intitulée « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires ». Lorsqu'il concerne toutes les responsabilités et obligations de l'auditeur ou la compréhension du rapport d'audit par les utilisateurs, le paragraphe relatif à d'autres points peut aussi être inclus dans une partie séparée du rapport à la suite des parties intitulées « Rapport sur les états financiers » et « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires ».

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 9)

A12. Cette communication permet aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'être tenues informées de la nature de tout point particulier que l'auditeur a l'intention de mettre en exergue dans son rapport d'audit, et leur donne la possibilité d'obtenir de ce dernier des éclaircissements supplémentaires si nécessaire. Lorsque l'ajout d'un paragraphe relatif à d'autres points sur un sujet particulier dans le rapport de l'auditeur revient dans chacune des missions successives, l'auditeur peut considérer qu'il n'est pas nécessaire de répéter cette communication lors de chaque mission.

Annexe 1

(Voir par. 2)

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des paragraphes d'observation

Cette annexe identifie les paragraphes dans les autres Normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009, qui requièrent de l'auditeur d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit dans certaines circonstances. Cette liste n'est pas un substitut à la prise en compte des diligences requises et des modalités d'application et autres informations explicatives des Normes ISA.

- Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit » – paragraphe 19
- Norme ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture » – paragraphes 12(b) et 16
- Norme ISA 570, « Continuité de l'exploitation » – paragraphe 19
- Norme ISA 800, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier » – paragraphe 14

Annexe 2

(Voir par. 2)

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des Paragraphes relatifs à d'autres points

Cette annexe identifie les paragraphes dans les autres Normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009, qui requièrent de l'auditeur d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit dans certaines circonstances. Cette liste n'est pas un substitut à la prise en compte des diligences requises et des modalités d'application et autres informations explicatives des Normes ISA.

- Norme ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture » – paragraphes 12(b) et 16
- Norme ISA 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs » – paragraphes 13–14, 16–17 et 19
- Norme ISA 720, « Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités » – paragraphe 10(a)

Annexe 3

(Voir par. A4)

Exemple d'un rapport de l'auditeur incluant un paragraphe d'observation

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général, établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210[1].**
- **Il existe une incertitude concernant un point portant sur une action judiciaire exceptionnelle pendante devant les tribunaux.**
- **Un non-respect du référentiel comptable applicable conduit à une opinion avec réserve.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[2]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[3] *relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[4], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

---

1 Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit ».

2 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

3 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

4 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[5] des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[6]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Motif de l'opinion avec réserve

Les valeurs mobilières de placement détenues par la société sont portées au bilan pour un montant de xxx. La direction n'a pas valorisé ces titres de placement à la valeur de marché mais à leur coût d'acquisition, ce qui n'est pas conforme aux Normes Internationales d'Information Financière. Les documents comptables de la société font apparaître que dans l'hypothèse où la direction aurait valorisé ces valeurs mobilières de placement à leur valeur de marché, la société aurait enregistré une perte non réalisée de xxx au compte de résultat de l'exercice. La valeur de ces titres de placement portée au bilan du 31 décembre 20X1 aurait été réduite d'un montant identique, et l'impôt sur les bénéfices, le résultat net et les capitaux propres auraient été diminués respectivement de xxx, xxx et de xxx.

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects

---

[5] Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 4 (Etats financiers donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

[6] Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 4 (Etats financiers donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Paragraphe d'observation

Nous attirons l'attention sur la Note X aux états financiers qui décrit l'incertitude[7] relative à l'issue du procès engagé à l'encontre de la société XYZ. Ce point ne remet pas en cause l'opinion exprimée ci-dessus.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

[7] En mettant en exergue l'incertitude, l'auditeur utilise la même rédaction que celle utilisée dans la note aux états financiers.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 710

DONNEES COMPARATIVES – CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ETATS FINANCIERS COMPARATIFS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant les données comparatives dans un audit d'états financiers. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ou n'ont pas été audités, les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 510[1] relative aux soldes d'ouverture s'appliquent également.

Nature des données comparatives

2. La nature des données comparatives qui sont présentées dans les états financiers d'une entité dépend des dispositions du référentiel comptable applicable. Il existe deux grandes approches différentes concernant la façon dont l'auditeur rend compte de ses obligations dans son rapport d'audit en matière de données comparatives : chiffres correspondants et états financiers comparatifs. L'approche à retenir est souvent spécifiée par la loi ou la réglementation mais peut aussi être précisée dans les termes de la mission.

3. Les différences essentielles entre ces deux approches se traduisent dans le rapport d'audit de la manière suivante :

   (a) pour les chiffres correspondants, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers se réfère uniquement à la période en cours ; tandis que

   (b) pour les états financiers comparatifs, l'opinion de l'auditeur se réfère à chacune des périodes pour laquelle des états financiers sont présentés.

   La présente Norme ISA traite séparément de la forme de l'opinion exigée dans le rapport d'audit pour chacune de ces deux approches.

Date d'entrée en vigueur

4. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont :

   (a) de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les données comparatives incluses dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable aux données comparatives ; et

   (b) de rendre compte de ses obligations conformément aux exigences du rapport d'audit en matière de données comparatives.

---

[1] Norme ISA 510, « Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture ».

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Données comparatives – Données chiffrées présentées et informations fournies dans les états financiers relatifs à une ou plusieurs périodes précédentes, conformément au référentiel comptable applicable.

   (b) Chiffres correspondants – Données comparatives pour lesquelles les données chiffrées et les autres informations fournies pour la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période en cours et sont censées être lues uniquement en relation avec les données chiffrées et les autres informations fournies concernant la période en cours (dénommées « chiffres de la période en cours »). Le niveau de détail présenté dans les chiffres correspondants et les informations fournies est dicté principalement par son degré de pertinence au regard des chiffres de la période en cours.

   (c) Etats financiers comparatifs – Données comparatives pour lesquelles les données chiffrées et les autres informations fournies pour la période précédente sont incluses dans les états financiers de la période en cours, à des fins de comparaison, et, si elles sont auditées, sont visées par l'opinion de l'auditeur. Le niveau de détail des informations présentées dans ces états financiers comparatifs est comparable à celui des états financiers de la période en cours.

   Pour les besoins de la présente Norme ISA, les références faites à la « période précédente » doivent être comprises comme se référant aussi aux « périodes précédentes » lorsque les données comparatives incluent des données chiffrées et des informations fournies pour plus d'une période.

Diligences requises

Procédures d'audit

7. L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. A cette fin, l'auditeur doit apprécier si :

   (a) les données comparatives sont en accord avec les données chiffrées et les autres informations fournies présentées pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraitées ; et

   (b) les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et sont présentés et relatés de manière adéquate.

8. Si l'auditeur a connaissance lors de la réalisation de l'audit de la période en cours d'une anomalie significative possible dans les données comparatives, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires au regard des circonstances afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une anomalie significative. Si l'auditeur a audité les états financiers de la période précédente, il doit également suivre les diligences concernées requises par la

Norme ISA 560[2]. Si les états financiers de la période précédente ont été corrigés, l'auditeur doit s'assurer que les données comparatives sont en accord avec les états financiers corrigés.

9. Ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 580[3], l'auditeur doit demander des déclarations écrites pour toutes les périodes couvertes par son opinion d'audit. Il doit aussi obtenir une déclaration écrite spécifique concernant toute rectification faite pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente qui affecte les données comparatives.

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

10. Lorsque des chiffres correspondants sont présentés, l'opinion de l'auditeur ne doit pas se référer à ces chiffres correspondants, sauf dans les cas décrits aux paragraphes 11, 12 et 14 (Voir par. A2)

11. Si le rapport de l'auditeur de la période précédente, tel qu'émis antérieurement, comportait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et que la question qui a donné lieu à cette opinion modifiée n'est pas résolue, l'auditeur doit modifier son opinion sur les états financiers de la période en cours. Dans le paragraphe de son rapport d'audit exposant le motif de l'opinion modifiée, il doit :

    (a) soit faire référence dans la description du point donnant lieu à la modification de l'opinion, tant sur les données chiffrées de la période en cours que sur les chiffres correspondants, lorsque les incidences avérées ou possibles de ce point sur les chiffres de la période en cours sont significatives ;

    (b) soit, dans d'autres cas, expliquer que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences avérées ou possibles du point non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période en cours avec les chiffres correspondants. (Voir par. A3–A5)

12. Si l'auditeur recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée a été précédemment émise, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur doit exprimer dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours une opinion avec réserve ou une opinion défavorable portant sur les chiffres correspondants qui y sont présentés. (Voir par. A6)

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

13. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport de l'auditeur précédent portant sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points de son rapport d'audit :

---

2 Norme ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture », paragraphes 14–17.

3 Norme ISA 580, « Déclarations écrites », paragraphe 14.

(a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;

(b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion était modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et

(c) la date de ce rapport. (Voir par. A7)

Etats financiers de la période précédente non audités

14. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points de son rapport d'audit que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours[4].

Etats financiers comparatifs

15. Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'opinion de l'auditeur doit faire référence à chacune des périodes présentées dans les états financiers sur laquelle une opinion d'audit est exprimée. (Voir par. A8–A9)

16. Lorsqu'il émet un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente en relation avec l'audit de la période en cours, et si son opinion d'audit sur les états financiers de la période précédente diffère de celle antérieurement exprimée, l'auditeur doit indiquer les raisons essentielles de cette opinion différente dans un paragraphe relatif à d'autres points, en application de la Norme ISA 706[5]. (Voir par. A10)

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

17. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points :

(a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;

(b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion a été modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et

(c) la date de ce rapport,

à moins que le rapport d'audit de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit réémis par ce dernier avec les états financiers.

18. Si l'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative qui affecte les états financiers de la période précédente sur lesquels l'auditeur précédent avait antérieurement émis un rapport d'audit sans opinion modifiée, l'auditeur doit signaler

---

4 Norme ISA 510, paragraphe 6.

5 Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe 8.

l'anomalie au niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que ces dernières ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité[6], et demander à ce que l'auditeur précédent en soit informé. Si les états financiers de la période précédente sont modifiés, et que l'auditeur précédent est d'accord pour émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente modifiés, l'auditeur ne doit faire porter son rapport d'audit que sur la période en cours. (Voir par. A11)

Etats financiers de la période précédente non audités

19. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les états financiers comparatifs ne sont pas audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours[7].

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures d'audit

Déclarations écrites (Voir par. 9)

A1. Dans le cas d'états financiers comparatifs, les déclarations écrites sont exigées pour toutes les périodes couvertes par l'opinion de l'auditeur dès lors qu'il est nécessaire que la direction reconfirme que les déclarations écrites qu'elle a faites précédemment et portant sur la période précédente restent valables. Dans le cas de chiffres correspondants, les déclarations écrites sont seulement exigées pour les états financiers de la période en cours car l'opinion de l'auditeur ne couvre que ces états financiers qui incluent les chiffres correspondants. Toutefois, l'auditeur demande une déclaration écrite spécifique portant sur tout ajustement fait pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente et qui affecte les données comparatives.

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

Aucune référence aux chiffres correspondants dans l'opinion de l'auditeur (Voir par. 10)

A2. L'opinion de l'auditeur ne fait pas référence aux chiffres correspondants car elle porte sur les états financiers de la période en cours pris dans leur ensemble, dont les chiffres correspondants font partie intégrante.

---

6 Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

7 Norme ISA 510, paragraphe 6.

Point non résolu ayant entraîné une modification de l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur la période précédente (Voir par. 11)

A3. Lorsque le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis antérieurement, comportait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et que le point qui a donné lieu à l'opinion modifiée est résolue et correctement enregistrée ou mentionnée dans l'information fournie dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable, l'opinion de l'auditeur sur la période en cours n'a pas à faire référence à l'opinion modifiée antérieure.

A4. Lorsque l'opinion de l'auditeur sur la période précédente, telle qu'exprimée antérieurement, était modifiée, la question non résolue qui avait donné lieu à cette modification peut ne plus être pertinente sur les chiffres de la période en cours. Néanmoins, une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable (selon les cas) peut être requise sur les états financiers de la période en cours en raison des incidences avérées ou possibles de la question non résolue sur la comparabilité des chiffres entre la période en cours et les chiffres correspondants de la période précédente.

A5. Des exemples de rapports de l'auditeur lorsque le rapport d'audit portant sur la période précédente comportait une opinion modifiée et que la question qui avait donné lieu à la modification n'est pas résolue sont donnés à titre d'illustration en annexe (Exemples 1 et 2).

Anomalie dans les états financiers de la période précédente (Voir par. 12)

A6. Lorsque les états financiers de la période précédente sont erronés et n'ont pas été corrigés et que le rapport de l'auditeur n'a pas été réémis, mais que les chiffres correspondants ont été correctement retraités ou que des informations appropriées ont été fournies dans les états financiers de la période en cours, le rapport de l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observation décrivant les circonstances et renvoyant le cas échéant, aux informations qui peuvent être fournies dans les états financiers et décrivant le point de manière détaillée (voir Norme ISA 706).

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent (Voir par. 13)

A7. Un exemple de rapport de l'auditeur lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, et que la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport d'audit de l'auditeur précédent portant sur les chiffres correspondants, est donné à titre d'illustration en annexe (Exemple 3).

Etats financiers comparatifs

Référence aux périodes concernées dans l'opinion de l'auditeur (Voir par.15)

A8. Du fait que le rapport de l'auditeur sur des états financiers comparatifs vise les états financiers de chacune des périodes présentées, l'auditeur peut exprimer une opinion avec réserve, une opinion défavorable, ou impossibilité d'exprimer une opinion, ou inclure un paragraphe d'observation concernant une ou plusieurs périodes, quand bien même il exprime une opinion différente sur les états financiers de l'autre période.

A9. Un exemple de rapport de l'auditeur lorsque celui-ci est tenu d'émettre un rapport sur les états financiers de la période en cours et sur ceux de la période précédente dans le cadre de l'audit de la période en cours, et que le rapport d'audit de la période précédente comportait une opinion modifiée et que la question qui avait donné lieu à cette modification n'est pas résolue, est donné à titre d'illustration en annexe (Exemple 4).

Opinion sur les états financiers de la période précédente différente de celle exprimée précédemment (Voir par. 16)

A10. Lorsque le rapport d'audit sur la période en cours couvre en même temps les états financiers de la période précédente, l'opinion exprimée sur les états financiers de la période précédente peut être différente de celle précédemment exprimée lorsque l'auditeur a connaissance au cours de l'audit de la période en cours de circonstances ou d'événements qui affectent de manière significative les états financiers d'une période précédente. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations supplémentaires de communication destinées à éviter que l'on puisse dans le futur se fier au rapport d'audit précédemment émis sur les états financiers de la période précédente.

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent (Voir par. 18)

A11. L'auditeur précédent peut ne pas être en mesure ou ne pas souhaiter réémettre son rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente. Un paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur peut signaler que l'auditeur précédent a émis un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente non corrigés. En outre, si l'auditeur a été nommé pour effectuer l'audit, et s'il recueille des éléments probants suffisants et appropriés sur les rectifications faites lui permettant de se satisfaire de leur caractère approprié, son rapport d'audit peut aussi comporter le paragraphe suivant :

> Dans le cadre de notre audit des états financiers de l'exercice 20X2, nous avons également effectué l'audit des ajustements décrits dans la Note X qui ont été faits pour corriger les états financiers de l'exercice 20X1. A notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement faits. Nous n'avons pas été nommés pour procéder à un audit, ou à un examen limité des états financiers de la société pour l'exercice 20X1, ou pour mettre en œuvre de quelconques procédures d'audit sur ces états autres que les travaux réalisés visant à vérifier les ajustements faits. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion ou toute autre forme d'assurance sur les états financiers de l'exercice 20X1 pris dans leur ensemble.

Annexe

Exemples de rapports de l'auditeur

Exemple 1 – Chiffres correspondants (Voir par. A5)

Rapport illustrant les circonstances suivantes décrites au paragraphe 11(a) :

- **Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que précédemment émis, comportait une opinion avec réserve.**
- **La question ayant donné lieu à la modification n'est pas résolue.**
- **L'incidence avérée ou éventuelle de la question sur les chiffres de la période en cours est significative et requiert une modification de l'opinion de l'auditeur concernant les chiffres de la période en cours.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[1]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[2] *relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[3], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des

1 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

2 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

3 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[4] des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[5]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Motif de l'opinion avec réserve

Comme indiqué dans la Note X aux états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les comptes, ce qui n'est pas conforme aux Normes Internationales d'Information Financière. Ceci résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice précédent et qui avait entraîné une réserve dans notre rapport d'audit portant sur les états financiers relatifs audit exercice. Sur la base de la méthode d'amortissement linéaire et en appliquant un taux annuel de 5% pour les constructions et de 20% pour les équipements, la perte de l'exercice 20X1 devrait être augmentée de xxx et celle de l'exercice 20X0 de xxx, les immobilisations corporelles devraient être réduites du montant de l'amortissement cumulé s'élevant à xxx à fin 20X1 et à xxx à fin 20X0, et le report à nouveau déficitaire devrait être augmenté de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit au paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

---

4 Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 3 (Etats financiers donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

5 Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 3 (Etats financiers donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 – Chiffres correspondants (Voir par. A5)

Rapport illustrant les circonstances suivantes décrites au paragraphe 11(b) :

- **Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que précédemment émis, comportait une opinion avec réserve.**
- **La question ayant donné lieu à la modification n'est pas résolue.**
- **L' incidence avérée ou éventuelle de la question sur les chiffres de la période en cours n'est pas significative mais requiert une modification de l'opinion de l'auditeur en raison de l'incidence avérée ou possible de la question non résolue sur la comparabilité des chiffres de la période en cours avec les chiffres correspondants de la période précédente.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[6]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[7] *relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[8], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent

---

6 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

7 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

8 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[9] des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[10]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Motif de l'opinion avec réserve

Notre nomination en tant qu'auditeur de la société ABC étant intervenue au cours de l'année 20X0, nous n'avons pas pu assister à la prise d'inventaire physique des stocks en début d'exercice et n'avons pas été en mesure de vérifier par d'autres moyens les quantités en stock détenues à cette date. En raison du fait que les stocks d'ouverture affectent la détermination du résultat des opérations, nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements du résultat de l'exercice 20X0 et du report à nouveau d'ouverture auraient pu s'avérer nécessaires. Notre opinion sur les états financiers pour la période se terminant le 31 décembre 20X0 avait été modifiée en conséquence. Notre opinion sur les états financiers de la période en cours est également modifiée du fait de l'incidence éventuelle de cette question sur la comparabilité des chiffres de la période en cours avec les chiffres correspondants de l'exercice précédent.

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle sur les chiffres correspondants du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur]

---

[9] Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 8 (Etats financiers donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

[10] Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 8 (Etats financiers donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

[Signature de l’auditeur]

[Date du rapport de l’auditeur]

[Adresse de l’auditeur]

Exemple 3 – Chiffres correspondants (Voir par. A7)

Rapport illustrant les circonstances suivantes décrites au paragraphe 13 :

- **Les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent**
- **Il n'est pas interdit à l'auditeur par la loi ou la réglementation de faire référence au rapport de l'auditeur précédent sur les chiffres correspondants et l'auditeur décide de le faire.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[11]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[12] *relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[13], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[14] des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées

11 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

12 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

13 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

14 Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 13 (Etats financiers donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le

en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[15]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Autres points

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans un rapport en date du 31 mars 20X1.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

---

contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

15 Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 13 (Etats financiers donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

Exemple 4 – Etats financiers comparatifs (Voir par. A9)

Rapport illustrant les circonstances suivantes décrites au paragraphe 15 :

- **Dans le cadre de l'audit de la période en cours, l'auditeur est tenu de faire un rapport tant sur les états financiers de la période en cours que sur ceux de la période précédente.**
- **Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis antérieurement, comportait une opinion avec réserve.**
- **La question ayant donné lieu à la modification n'est pas résolue.**
- **L'incidence avérée ou éventuelle de la question sur les chiffres de la période en cours sont significatives tant sur les états financiers de la période en cours que sur ceux de la période précédente et requièrent une modification de l'opinion dans le rapport d'audit.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers[16]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1 et 20X0, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour les exercices clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction[17] *relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière[18], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

16 Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

17 Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

18 Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que … ».

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[19] des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[20]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Motif de l'opinion avec réserve

Comme indiqué dans la Note X aux états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les comptes, ce qui n'est pas conforme aux Normes Internationales d'Information Financière. Sur la base de la méthode d'amortissement linéaire et en appliquant un taux annuel de 5% pour les constructions et de 20% pour les équipements, la perte de l'exercice 20X1 devrait être augmentée de xxx et celle de l'exercice 20X0 de xxx, les immobilisations corporelles devraient être réduites du montant de l'amortissement cumulé s'élevant à xxx à fin 20X1 et à xxx à fin 20X0, et le report à nouveau déficitaire devrait être augmenté de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1 et au 31 décembre 20X0, ainsi que (*de*) sa performance financière et *(de)* ses flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[19] Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 18 (Etats financiers donnant une image fidèle), la phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ».

[20] Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 18 (Etats financiers donnant une image fidèle), cette phrase peut être remplacée par : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 720

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS DANS DES DOCUMENTS CONTENANT DES ETATS FINANCIERS AUDITES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 720, « Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités et du rapport de l'auditeur sur ces états. En l'absence de toute autre exigence particulière dans le contexte d'une mission spécifique, l'opinion de l'auditeur ne couvre pas les autres informations et ce dernier n'a aucune responsabilité particulière pour déterminer si les autres informations sont, ou non, correctement présentées. Toutefois, l'auditeur procède à la lecture de ces autres documents car la crédibilité des états financiers audités peut être entachée par des incohérences significatives entre les données contenues dans ceux-ci et les autres informations. (Voir par. A1)

2. Dans cette Norme ISA, le terme « documents contenant des états financiers audités » se réfère aux rapports annuels (ou documents similaires) qui sont publiés à l'attention des actionnaires (ou parties prenantes similaires), comprenant des états financiers audités et le rapport de l'auditeur sur ces états. Cette Norme ISA peut aussi s'appliquer, après adaptation selon les circonstances, aux autres documents contenant des états financiers audités, tels que ceux utilisés dans le cadre d'offres de valeurs mobilières[1]. (Voir par. A2)

Date d'entrée en vigueur

3. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est d'apporter une réponse appropriée lorsque des documents contenant des états financiers audités et le rapport d'audit sur ces états comprennent d'autres informations qui pourraient entacher la crédibilité de ces états financiers et du rapport d'audit.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

   (a) Autres informations – Informations financières et non financières (autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états) qui sont incluses, en application de la loi, de la réglementation ou de la pratique, dans un document comprenant des états financiers audités et le rapport d'audit sur ces états ; (Voir par. A3–A4)

   (b) Incohérence – Autre information en contradiction avec des informations contenues dans les états financiers. Une incohérence significative peut engendrer un doute sur les conclusions de l'audit tirées des éléments probants précédemment recueillis et, éventuellement, sur le fondement de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers ;

---

[1] Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe 2.

(c) Anomalie dans les faits relatés – Autre information qui n'est pas en rapport avec les données fournies dans les états financiers audités et qui est incorrectement relatée ou présentée. Une anomalie significative dans les faits relatés peut entacher la crédibilité du document contenant les états financiers audités.

Diligences requises

Lecture des autres informations

6. L'auditeur doit procéder à la lecture des autres informations afin d'identifier des incohérences significatives, s'il en existe, avec les états financiers audités.

7. L'auditeur doit convenir avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des arrangements nécessaires pour obtenir les autres informations avant la date de son rapport d'audit. S'il n'est pas possible d'obtenir toutes les autres informations avant cette date, l'auditeur doit procéder à la lecture de ces autres informations dès que possible. (Voir par. A5)

Incohérences significatives

8. Si, à la lecture des autres informations, l'auditeur relève une incohérence significative, il doit déterminer s'il convient de modifier les états financiers audités ou les autres informations.

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues avant la date du rapport d'audit

9. S'il s'avère qu'une modification des états financiers audités est nécessaire mais que la direction s'y refuse, l'auditeur doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705[2].

10. S'il s'avère qu'une modification des autres informations est nécessaire mais que la direction s'y refuse, l'auditeur doit en référer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sauf si toutes les personnes qui font partie du gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité[3] ; et :

    (a) inclure dans son rapport un paragraphe relatif à d'autres points décrivant l'incohérence significative relevée, conformément à la Norme ISA 706[4] ;

    (b) ne pas émettre son rapport d'audit ; ou

    (c) se démettre de la mission d'audit, lorsque ceci est possible au terme de la loi ou de la réglementation applicable. (Voir par. A6–A7)

---

2 La Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

3 Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

4 Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe 8.

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues après la date du rapport d'audit

11. Si la modification des états financiers audités s'avère nécessaire, l'auditeur doit suivre les diligences requises par la Norme ISA 560[5].

12. Si la modification des autres informations s'avère nécessaire et que la direction accepte de l'effectuer, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures nécessaires en la circonstance. (Voir par. A8)

13. Si la modification des autres informations s'avère nécessaire mais que la direction refuse de l'effectuer, l'auditeur doit informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sauf si celles-ci sont toutes impliquées dans la direction de l'entité, de sa préoccupation concernant les autres informations et doit prendre toute mesure complémentaire appropriée. (Voir par. A9)

Anomalies significatives dans les faits relatés

14. Si, lors de sa prise de connaissance des autres informations dans le but d'identifier des incohérences significatives, l'auditeur vient à relever une anomalie significative manifeste dans les faits relatés, il doit s'entretenir de cette question avec la direction. (Voir par. A10)

15. Si, à la suite de cet entretien, l'auditeur considère toujours qu'il subsiste une anomalie significative manifeste dans les faits relatés, il doit demander à la direction de consulter une tierce partie compétente, telle que le conseil juridique de l'entité, et l'auditeur doit prendre en considération l'avis obtenu.

16. Si l'auditeur conclut que les autres informations comportent une anomalie significative dans les faits relatés que la direction refuse de corriger, il doit informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sauf si celles-ci sont toutes impliquées dans la direction de l'entité, de sa préoccupation concernant les autres informations et prendre toute mesure complémentaire appropriée. (Voir par. A11)

***

Modalités d'application et autres informations explicatives

Champ d'application de cette Norme ISA

Obligations supplémentaires provenant de la loi ou d'autres réglementations concernant les autres informations (Voir par. 1)

A1. L'auditeur peut avoir des obligations supplémentaires provenant de la loi ou d'autres réglementations, concernant les autres informations qui sortent du champ d'application de cette Norme ISA. Par exemple, dans certains pays l'auditeur peut être tenu de réaliser des procédures spécifiques sur certaines des autres informations, telles que des données supplémentaires requises, ou d'exprimer une opinion sur la fiabilité d'indices de

[5] Norme ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture », paragraphes 10–17.

performance fournis dans les autres informations. Quand il existe de telles exigences, les obligations supplémentaires de l'auditeur sont fixées par la nature de la mission et par la loi, la réglementation et les normes professionnelles. Si ces autres informations sont omises ou erronées, l'auditeur peut être tenu aux termes de la loi ou de la réglementation de relater cette situation dans son rapport d'audit.

Documents contenant des états financiers audités (Voir par. 2)

Aspects particuliers concernant les petites entités

A2. Sauf si cela est exigé par la loi ou la réglementation, il est peu probable que des petites entités publient des documents contenant des états financiers audités. Cependant, un tel document peut exister, par exemple, lorsqu'il existe une obligation légale pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'émettre un rapport accompagnant les états financiers. Un compte de résultats détaillé ou un rapport de gestion constitue un exemple d'autres informations pouvant être incluses dans un document contenant les états financiers audités d'une petite entité.

Définition des autres informations (Voir par. 5(a))

A3. Les autres informations peuvent inclure, par exemple :

- un rapport d'activité établi par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- des données financières résumées ou des données-clés chiffrées ;
- des données sur l'emploi ;
- les dépenses d'investissement planifiées ;
- des ratios financiers ;
- le nom des membres de la direction et des administrateurs ;
- des données trimestrielles sélectionnées.

A4. Pour les besoins des Normes ISA, les autres informations ne comprennent pas, par exemple :

- un communiqué de presse ou une lettre de transmission, telle une lettre explicative portant sur le document contenant des états financiers audités et le rapport d'audit sur ces états ;
- les informations contenues dans des communiqués aux analystes financiers ;
- les informations publiées sur le site internet de l'entité.

Lecture des autres informations (Voir par. 7)

A5. L'obtention des autres informations avant la date du rapport d'audit permet à l'auditeur de résoudre en temps voulu avec la direction les incohérences potentielles significatives et anomalies significatives manifestes dans les faits relatés. Un accord avec la direction sur le moment auquel les autres informations présentées seront disponibles peut être utile.

Incohérences significatives

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues avant la date du rapport de l'auditeur (Voir par. 10)

A6. Lorsque la direction refuse de modifier les autres informations, l'auditeur peut fonder sa décision sur les mesures qu'il convient de prendre en se basant sur l'avis de son conseil juridique.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A7. Dans les entités du secteur public, démissionner de la mission ou la non émission du rapport d'audit peut ne pas être possible. Dans de telles situations, l'auditeur peut émettre un rapport à l'organisme de droit public approprié décrivant de manière détaillée l'incohérence relevée.

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur (Voir par. 12–13)

A8. Lorsque la direction accepte de modifier les autres informations, les procédures mises en œuvre par l'auditeur peuvent comprendre la revue des actions prises par la direction pour s'assurer que les personnes en possession des états financiers audités précédemment publiés, du rapport d'audit sur ces états et des autres informations soient informées de la modification apportée.

A9. Lorsque la direction refuse d'apporter les modifications aux autres informations que l'auditeur considère comme nécessaires, les mesures appropriées supplémentaires qu'il peut être amené à prendre comprennent l'obtention d'un avis de son conseil juridique.

Anomalies significatives dans les faits relatés (Voir par. 14–16)

A10. Lors de l'entretien avec la direction portant sur une anomalie significative manifeste dans les faits relatés, l'auditeur peut ne pas être en mesure d'évaluer le bien-fondé de certaines données contenues dans les autres informations et des réponses fournies par la direction suite à ses demandes de renseignements, et peut conclure qu'il existe des divergences justifiées de vues ou d'opinions.

A11. Lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative dans les faits relatés que la direction refuse de corriger, les mesures appropriées supplémentaires qu'il peut être amené à prendre comprennent l'obtention d'un avis de son conseil juridique.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 800

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS ETABLIS CONFORMEMENT A UN REFERENTIEL COMPTABLE PARTICULIER

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 800, « Aspects Particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur (indépendant) et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit".

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Les Normes Internationales d'Audit (ISA) des séries 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers. La présente Norme ISA traite d'aspects particuliers pour l'application de ces Normes ISA dans un audit d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère particulier.

2. Cette Norme ISA est rédigée dans le contexte d'un jeu complet d'états financiers établi conformément à un référentiel à caractère particulier. La Norme ISA 805[1] traite des aspects particuliers concernant l'audit d'un état financier ou d'un élément, compte ou rubrique spécifique d'un état financier.

3. Cette Norme ISA ne prime pas sur les diligences requises par les autres Normes ISA, ni ne prétend traiter des aspects particuliers qui peuvent être pertinents dans les circonstances de la mission.

Date d'entrée en vigueur

4. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

5. Lors de l'application des Normes ISA dans un audit d'états financiers établi conformément à un référentiel particulier, l'objectif de l'auditeur est de répondre de manière appropriée aux aspects particuliers relatifs :

   (a) à l'acceptation de la mission ;

   (b) à la planification et à la réalisation de la mission ; et

   (c) au fondement de l'opinion et à la formulation du rapport d'audit.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

   (a) Etats financiers à caractère particulier – Etats financiers établis conformément à un référentiel comptable à caractère particulier (Voir Par. A4).

   (b) Référentiel à caractère particulier – Référentiel comptable destiné à répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers. Le référentiel

[1] Norme ISA 805, "Aspects particuliers – Audits d'états financiers uniques et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier".

comptable peut être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ou sur le concept de conformité[2] (Voir Par. A1 – A4).

7. Dans la présente Norme ISA, l'expression "états financiers" signifie "un jeu complet d'états financiers à caractère particulier, y compris les notes y relatives". Les notes y relatives comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives. Les exigences du référentiel comptable applicable fixent la forme et le contenu des états financiers, et les éléments qui constituent un jeu complet d'états financiers.

Diligences requises

Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission

Caractère acceptable du référentiel comptable

8. La Norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il détermine le caractère acceptable du référentiel comptable utilisé pour l'établissement des états financiers[3]. Dans un audit d'états financiers à caractère particulier, l'auditeur doit acquérir la connaissance (Voir par. A5 – A8) :

   (a) de l'objectif pour lequel les états financiers sont établis ;

   (b) des utilisateurs présumés ; et

   (c) des éléments retenus par la direction pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable applicable en la circonstance.

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit

9. La Norme ISA 200 requiert de l'auditeur qu'il se conforme à toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit[4]. Dans le cadre de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers à caractère particulier, l'auditeur doit déterminer si l'application des Normes ISA requiert des considérations particulières dans le contexte de la mission (Voir Par. A9 – A12).

10. La Norme ISA 315 requiert de l'auditeur qu'il acquière la connaissance du choix des méthodes comptables appliquées par l'entité[5]. Dans le cas d'un audit d'états financiers établis conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit acquérir la connaissance de toutes les interprétations importantes du contrat que la direction a faites dans le cadre de l'établissement des états financiers. Une interprétation est considérée comme importante lorsque l'adoption d'une autre interprétation raisonnable aurait produit une différence significative dans l'information présentée dans les états financiers.

---

[2] Norme ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur (indépendant) et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit", paragraphe 13(a).

[3] Norme ISA 210, "Accords sur les termes de la mission d'audit", paragraphe 6(a).

[4] Norme ISA 200, paragraphe 18.

[5] Norme ISA 315, "Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement", paragraphe 11(c).

Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport

11. Pour se forger une opinion et rendre son rapport sur des états financiers à caractère particulier, l'auditeur doit appliquer les diligences requises par la Norme ISA 700[6] (Voir par. A13).

Description du référentiel comptable applicable

12. La Norme ISA 700 requiert de l'auditeur qu'il apprécie si les états financiers font correctement référence au référentiel comptable applicable ou en donnent une description adéquate[7]. Dans le cas d'états financiers établis conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit apprécier si les états financiers décrivent de manière adéquate toutes les interprétations importantes du contrat sur lequel les états financiers sont basés.

13. La Norme ISA 700 traite de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur. Dans le cas d'un rapport d'audit sur des états financiers à caractère particulier :

    (a) le rapport d'audit doit aussi décrire l'objectif poursuivi par les états financiers présentés et, si nécessaire, les utilisateurs présumés, ou renvoyer à une note annexe à ces états contenant cette information ; et

    (b) lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels comptables pour l'établissement de tels états financiers, la description des responsabilités de la direction[8] pour les états financiers doit aussi mentionner que celles-ci incluent le fait que le référentiel comptable applicable est acceptable en la circonstance.

Attirer l'attention des lecteurs sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère particulier

14. Le rapport de l'auditeur sur des états financiers à caractère particulier doit inclure un paragraphe d'observation pour attirer l'attention des utilisateurs du rapport d'audit sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère particulier et qu'en conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir à d'autres fins. L'auditeur doit inclure ce paragraphe sous un titre approprié. (Voir Par. A14 – A15)

***

[6] Norme ISA 700, "Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers".

[7] Norme ISA 700, paragraphe 15.

[8] Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction particulière.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Définition des référentiels à caractère particulier- (Voir par. 6)

A1. Exemples de référentiels à caractère particulier :

- comptabilité tenue sur une base fiscale sous-tendant un jeu d'états financiers joints à la déclaration fiscale de l'entité ;
- comptabilité tenue sur une base fiscale sous-tendant un jeu d'états financiers joints à la déclaration fiscale de l'entité ;
- dispositions relatives aux informations financières à produire fixées par une instance régulatrice pour satisfaire aux obligations de celle-ci ;
- clauses contractuelles concernant des informations financières à produire, telles que celles prévues par un emprunt obligataire, un contrat de prêt ou un projet de subvention.

A2. Il peut exister des situations où le référentiel à caractère particulier est basé sur un référentiel comptable publié par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue, ou par la loi ou la réglementation, mais n'est pas en conformité avec toutes les exigences de ce référentiel. Un exemple de ce type de situation est celui d'un contrat qui demande à ce que les états financiers soient établis conformément à la plupart, mais pas à toutes, les normes d'élaboration de l'information financière de la juridiction X. Si ceci est approprié dans les circonstances de la mission, cela ne l'est pas pour la description du référentiel comptable applicable donnée dans les états financiers à caractère particulier pour impliquer une totale conformité avec le référentiel comptable publié par l'instance normalisatrice autorisée ou reconnue, ou avec la loi ou la réglementation. Dans l'exemple de contrat précité, la description du référentiel comptable applicable peut faire référence aux clauses contractuelles plutôt qu'aux normes d'élaboration de l'information financière de la juridiction X.

A3. Dans les situations décrites au paragraphe A2, le référentiel à caractère particulier peut ne pas être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, même si le référentiel comptable sur lequel il est fondé est basé sur ce principe. La raison en est que le référentiel à caractère particulier peut ne pas être en conformité avec toutes les exigences du référentiel comptable publié par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue, ou par la loi ou la réglementation et qui sont essentielles pour aboutir à une présentation sincère des états financiers.

A4. Les états financiers établis conformément à un référentiel à caractère particulier peuvent être les seuls que l'entité présente. Dans de telles situations, ces états financiers peuvent être utilisés par des utilisateurs autres que ceux pour lesquels le référentiel comptable est publié. Malgré une large distribution des états financiers dans ces situations, les états financiers sont néanmoins considérés comme des états financiers à caractère particulier pour les besoins des Normes ISA. Les diligences requises par les paragraphes 13 – 14 sont prévues pour éviter des malentendus sur la finalité des états financiers ainsi établis.

Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission

Caractère acceptable du référentiel comptable (Voir par. 8)

A5. Dans le cas d'états financiers à caractère particulier, les besoins d'informations financières des utilisateurs présumés sont un élément clé pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable utilisé pour l'établissement des états financiers.

A6. Le référentiel comptable applicable peut comprendre les normes d'élaboration de l'information financière édictées par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue pour la publication de normes relatives à des états financiers à caractère particulier. Dans ce cas, ces normes seront présumées acceptables pour les besoins de tels états financiers si l'instance suit un processus établi et transparent d'élaboration des normes impliquant des délibérations et la prise en compte des points de vue des parties prenantes concernées. Dans certaines juridictions, la loi ou la réglementation peut prescrire le référentiel comptable à utiliser par la direction pour l'établissement des états financiers à caractère particulier pour certains types d'entités. Par exemple, une instance régulatrice peut prescrire des dispositions concernant le référentiel comptable répondant à ses exigences propres. En l'absence d'indications contraires, un tel référentiel comptable est présumé acceptable pour l'établissement par l'entité d'états financiers à caractère particulier.

A7. Lorsque les normes d'élaboration de l'information financière visées au paragraphe A6 sont complétées par des exigences législatives ou réglementaires, la Norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il détermine s'il existe des conflits entre les normes d'élaboration de l'information financière et les exigences additionnelles, et prévoit les mesures à prendre par l'auditeur dans un tel cas[9].

A8. Le référentiel comptable applicable peut comporter des dispositions d'un contrat concernant l'information financière à fournir ou des éléments de base autres que ceux décrits aux paragraphes A6 et A7. Dans ce cas, pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable dans les circonstances de la mission, il convient de s'interroger pour savoir si ce référentiel a toutes les caractéristiques généralement présentées par des référentiels comptables, telles que celles décrites en Annexe 2 de la Norme ISA 210. Dans le cas d'un référentiel à caractère particulier, l'importance relative dans le contexte d'une mission particulière de chacune des caractéristiques généralement présentées par un référentiel comptable acceptable est une question de jugement professionnel. Par exemple, pour les besoins de la fixation de la valeur de l'actif net d'une entité à la date de sa cession, le vendeur et l'acquéreur peuvent s'être mis d'accord sur le fait que des estimations très prudentes des provisions pour comptes à recevoir irrécouvrables sont appropriées pour leurs besoins, même si une telle information financière n'est pas sans incidence lorsqu'on la compare à celle qui aurait été produite en suivant un référentiel à caractère général.

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Voir Par. 9)

A9. La Norme ISA 200 requiert de l'auditeur de se conformer

[9] Norme ISA 210, paragraphe 18.

(a) aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles relatives à l'indépendance dans le cadre de missions d'audit d'états financiers et
(b) à toutes les Normes ISA relatives à l'audit.

Elle requiert également de l'auditeur de se conformer à chacune des diligences requises par une Norme ISA à moins que, dans les circonstances de l'audit, l'ensemble de la Norme ISA ne soit pas applicable ou qu'une diligence requise ne soit pas pertinente en raison de son caractère conditionnel du fait que la condition sous-jacente n'est pas présente. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de s'écarter d'une diligence requise par une Norme ISA en mettant en œuvre des procédures d'audit alternatives dans le but d'atteindre l'exigence de la diligence[10].

A10. La mise en œuvre de certaines des diligences requises par les Normes ISA dans un audit d'états financiers à caractère particulier peut requérir de l'auditeur la prise en compte d'aspects spécifiques. Par exemple, dans l'ISA 320, les jugements portant sur des questions d'importance pour les utilisateurs d'états financiers sont fondés sur la prise en compte des besoins généraux d'informations financières des utilisateurs en tant que groupe[11]. Toutefois, dans le cas d'un audit d'états financiers à caractère particulier, ces jugements sont fondés sur la prise en compte des besoins d'informations financières des utilisateurs présumés.

A11. Dans le cas d'états financiers à caractère particulier, tels que ceux qui sont établis conformément aux exigences d'un contrat, la direction peut se mettre d'accord avec les utilisateurs présumés sur un seuil en dessous duquel les anomalies relevées au cours de l'audit ne seront ni corrigées, ni rectifiées. L'existence d'un tel seuil ne décharge pas l'auditeur de l'obligation d'avoir à s'intéresser au caractère significatif en application de la Norme ISA 320 en vue de planifier et de réaliser l'audit d'états financiers à caractère particulier.

A12. La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise selon les Normes ISA est basée sur l'implication de ces personnes dans le processus d'élaboration des états financiers soumis à l'audit, notamment lorsqu'elles ont la responsabilité d'en superviser l'établissement. Dans le cas d'états financiers à caractère particulier, ces personnes peuvent ne pas avoir une telle responsabilité ; par exemple, lorsque les états financiers sont établis pour leur seule utilisation par la direction. Dans de tels cas, les diligences requises par la Norme ISA 260[12] peuvent ne pas être pertinentes pour l'audit des états financiers à caractère particulier, sauf lorsque l'auditeur est aussi chargé de l'audit des états financiers à caractère général de l'entité ou, par exemple, lorsqu'il s'est mis d'accord avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour leur communiquer les questions identifiées au cours de l'audit des états financiers à caractère particulier concernant ces derniers.

Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport (Voir Par. 11)

A13. L'Annexe à la présente Norme ISA donne des exemples illustratifs de rapports de l'auditeur sur des états financiers à caractère particulier.

---

[10] Norme ISA 200, paragraphes 14, 18 et 22 – 23.

[11] Norme ISA 320, "Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit", paragraphe 2.

[12] Norme ISA 260, "Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise".

Attirer l'attention des lecteurs sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère particulier (Voir Par. 14)

A14. Les états financiers à caractère particulier peuvent être utilisés dans des buts autres que ceux pour lesquels ils étaient destinés. Par exemple, une instance régulatrice peut exiger de certaines entités de rendre publics des états financiers à caractère particulier. Afin d'éviter tout malentendu, l'auditeur attire l'attention des utilisateurs de son rapport d'audit sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère particulier et qu'en conséquence, ils peuvent ne pas convenir à d'autres fins.

Restriction quant à la distribution ou à l'utilisation (Voir Par. 14)

A15. En plus d'attirer l'attention tel que requis par le paragraphe 14, l'auditeur peut considérer approprié d'indiquer dans son rapport d'audit que celui-ci est à usage exclusif d'utilisateurs particuliers. En fonction de la loi ou de la réglementation d'une juridiction particulière, ceci peut être fait en restreignant la distribution ou l'utilisation du rapport de l'auditeur. Dans ces situations, le paragraphe d'observation mentionné au paragraphe 14 peut être développé pour y inclure ces autres questions et son titre modifié en conséquence.

Annexe

(Voir par. A14)

Exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers à caractère particulier

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers établis conformément aux clauses d'un contrat stipulant de présenter des informations financières (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le concept de conformité).

- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers établis sur la base d'une comptabilité fiscale permettant de déterminer l'assiette de l'impôt dans la juridiction X (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le concept de conformité).

- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers établis conformément aux dispositions relatives aux informations financières à produire émanant d'une instance régulatrice (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).

Exemple 1 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Les états financiers ont été établis par la direction de l'entité conformément aux clauses d'un contrat stipulant de présenter des informations financières (c'est-à-dire un référentiel à caractère particulier) afin de se conformer aux dispositions de ce contrat. La direction n'a pas le choix du référentiel comptable à utiliser.**

- **Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le concept de conformité.**

- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**

- **La distribution et l'utilisation du rapport de l'auditeur sont restreintes.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations dans les capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives. Ces états financiers ont été établis par la direction de la société ABC sur la base des clauses du contrat en date du 1er janvier 20X1 signé entre la société et la société DEF (ci-après "le contrat") prévoyant dans sa Section Z la présentation d'informations financières.

Responsabilité de la direction[1] pour les états financiers

La direction est responsable de l'établissement de ces états financiers conformément aux clauses du contrat prévoyant dans sa Section Z la présentation d'informations financières ainsi que d'un contrôle interne qu'elle juge nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

[1] Ou tout autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction donnée.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit.

Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère 31 des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux clauses stipulées dans la Section Z du contrat.

Principes comptables et restriction sur la distribution et l'utilisation du présent rapport

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur la Note X aux états financiers qui décrit les principes comptables suivis. Les états financiers ont été établis pour satisfaire aux obligations du contrat susvisé relatives à la présentation d'informations financières sur la société ABC. En conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir pour répondre à un autre objectif. Notre rapport est destiné uniquement aux sociétés ABC et DEF et ne saurait être distribué ou utilisé par des parties tierces autres que ces deux sociétés.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Les états financiers ont été établis par la direction d'une société de personnes sur la base de la comptabilité fiscale permettant de déterminer l'assiette de l'impôt dans la juridiction X (c'est-à-dire un référentiel à caractère particulier) afin d'aider les associés dans la préparation de leur déclaration individuelle de revenus. La direction n'a pas le choix du référentiel comptable à utiliser.**

- **Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le concept de conformité.**

- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**

- **La distribution du rapport de l'auditeur est restreinte.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société de personnes ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat pour l'exercice clos à cette date, un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives. Ces états financiers ont été établis par la direction sur la base de la comptabilité fiscale permettant de déterminer l'assiette de l'impôt dans la juridiction X.

Responsabilité de la direction[1] pour les états financiers

La direction est responsable de l'établissement de ces états financiers sur la base de la comptabilité fiscale permettant de déterminer l'assiette de l'impôt dans la juridiction X, ainsi que d'un contrôle interne qu'elle juge nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

[1] Ou tout autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction donnée.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit.

Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans la société de personnes relatif à l'établissement et à la présentation sincère 31 des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de cette société. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers de la société de personnes ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [décrire les dispositions du texte fiscal] dans la juridiction X.

Principes comptables et restrictions sur la distribution et l'utilisation du présent rapport

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur la Note X aux états financiers qui décrit les principes comptables suivis. Les états financiers ont été établis pour aider les associés dans la préparation de leur déclaration individuelle de revenus. En conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir pour répondre à un autre objectif. Notre rapport est destiné uniquement à la société de personnes ABC et à ses associés et ne saurait être distribué à des parties tierces autres que la société de personnes ABC et ses associés.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Les états financiers ont été établis par la direction de l'entité conformément aux dispositions relatives aux informations financières à produire émanant d' une instance régulatrice (c'est-à-dire un référentiel à caractère particulier) pour satisfaire aux obligations de celle-ci. La direction n'a pas le choix du référentiel comptable à utiliser.**
- **Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **La distribution ou l'utilisation du rapport de l'auditeur n'est pas restreinte.**
- **Le paragraphe descriptif d'autres questions rappelle que l'auditeur a également émis un rapport d'audit sur les états financiers établis par la société ABC pour la même période conformément à un référentiel comptable à caractère général.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations dans les capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives. Ces états financiers ont été établis par la direction conformément aux dispositions relatives aux informations financières à produire selon la Section C de la Règle Z.

Responsabilité de la direction[1] *pour les états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux dispositions relatives aux informations financières à

[1] Ou tout autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction donnée.

produire selon la Section C de la Règle Z[2], ainsi que d'un contrôle interne qu'elle juge nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère[3] des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité[4]. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie

---

[2] Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, cette phrase peut se lire : "La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux dispositions relatives aux informations financières à produire selon la Section C de la Règle Z, ainsi que d'un …"

[3] Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 16, cette phrase peut se lire : "En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne".

[4] Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : "En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance". Dans le cas de la note de bas de page 16, cette phrase peut se lire : "En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance".

pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions relatives aux informations financières à produire selon la Section C de la Règle Z.

Principes comptables

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur la Note X aux états financiers qui décrit les principes comptables suivis. Les états financiers ont été établis pour aider la société ABC à satisfaire aux obligations de l'instance régulatrice DEF. En conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir pour répondre à un autre objectif.

Paragraphe descriptif d'autres questions

La société ABC a établi un autre jeu séparé d'états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 conformément aux Normes Internationales d'Information Financière sur lequel nous avons émis un rapport d'audit séparé en date du 31 mars 20X2 à l'attention des actionnaires de la société ABC.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

NORME INTERNATIONALE D’AUDIT 805

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS SEULS ET D'ELEMENTS, COMPTES OU RUBRIQUES SPECIFIQUES D'UN ETAT FINANCIER

(Applicable aux audits d’états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (ISA) 805, "Aspects particuliers – Audits d'un état financier seul, et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier", doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur (indépendant) et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit".

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Les Normes Internationales d'Audit (ISA) des séries 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers ; elles sont à adapter aux circonstances, selon la nécessité, lorsqu'elles sont appliquées à des audits d'autres informations financières historiques. La présente Norme ISA traite des aspects particuliers pour l'application des Normes ISA dans un audit d'un état financier seul ou d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier. Cet état financier seul ou ces éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier peuvent être établis conformément à un référentiel à caractère général ou particulier. Lorsqu'ils sont établis conformément à un référentiel à caractère particulier, la Norme ISA 800[1] s'applique à l'audit (Voir Par. A1 – A4).

2. Cette Norme ISA ne s'applique pas au rapport de l'auditeur d'un composant, émis à la suite des travaux effectués sur l'information financière d'un composant à la demande d'une équipe affectée à l'audit d'un groupe pour les besoins de l'audit des états financiers du groupe (voir Norme ISA 600[2]).

3. Cette Norme ISA ne prime pas sur les diligences requises par les autres Normes ISA, ni ne prétend traiter des aspects particuliers qui peuvent être pertinents dans les circonstances de la mission.

Date d'entrée en vigueur

4. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers seuls, ou d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009. Dans le cas d'audits d'états financiers seuls ou d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier présentés à une date spécifique, cette Norme ISA est applicable aux audits de ces informations établies à la date du, ou après, le 14 décembre 2010.

Objectifs

5. Lors de l'application des Normes ISA dans un audit d'état financier seul, ou d'un élément, compte ou rubrique spécifique d'un état financier, l'objectif de l'auditeur est de répondre de manière appropriée aux aspects particuliers relatifs :

   (a) à l'acceptation de la mission ;

   (b) à la planification et à la réalisation de la mission ; et

   (c) au fondement de l'opinion et à la formulation du rapport d'audit sur l'état financier seul, ou sur l'élément, compte ou rubrique spécifique d'un état financier.

---

[1] Norme ISA 800, "Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère particulier".

[2] Norme ISA 600, "Aspects particuliers – Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)".

Définitions

6. Pour les besoins de cette Norme ISA, l'expression :

   (a) "Elément d'un état financier" ou "élément" signifie un "élément, un compte ou une rubrique d'un état financier" ;

   (b) "Normes Internationales d'Information Financière" signifie les Normes Internationales d'Information Financière publiées par le Comité des Normes Comptables Internationales ; et

   (c) "Un état financier seul ou un élément spécifique d'un état financier comprend les notes y relatives" signifie : Les notes y relatives comportent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives relatives à l'état financier ou à l'élément.

Diligences requises

Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission

Application des Normes ISA

7. La Norme ISA 200 requiert de l'auditeur qu'il se conforme à toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit[3]. Dans le cas d'un audit d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier, cette diligence s'applique que l'auditeur soit ou non également désigné pour auditer un jeu complet d'états financiers de l'entité. Lorsque l'auditeur n'est pas désigné pour auditer un jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit déterminer si l'audit d'un état financier seul ou d'un élément spécifique de ces états financiers selon les Normes ISA est réalisable (Voir Par. A5 – A6).

Caractère acceptable du référentiel comptable

8. La Norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il détermine le caractère acceptable du référentiel comptable utilisé pour l'établissement des états financiers[4]. Dans le cas d'un audit d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier, ceci doit inclure de déterminer si l'application du référentiel comptable conduira à une présentation qui fournira des informations adéquates pour permettre à des utilisateurs présumés de comprendre l'information présentée dans l'état financier ou l'élément, et l'incidence des opérations ou évènements significatifs sur les informations reflétés dans l'état financier ou l'élément (Voir Par. A7).

Forme de l'opinion

9. La Norme ISA 210 requiert que l'accord sur les termes de la mission d'audit couvre la forme envisagée de tous rapports à émettre par l'auditeur[5]. Dans le cas d'un audit d'un état financier ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur doit s'interroger pour savoir si la forme de l'opinion envisagée est appropriée en la circonstance (Voir Par. A8 –

---

[3] Norme ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur (indépendant) et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit", paragraphe 18.

[4] Norme ISA 210, "Accord sur les termes des missions d'audit", paragraphe 6(a).

[5] Norme ISA 210, paragraphe 10(e).

A9).

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit

10. La Norme ISA 200 précise que les Normes ISA sont rédigées dans le contexte d'un audit d'états financiers ; elles sont à adapter aux circonstances dans la mesure du besoin lorsqu'elles sont appliquées à des audits d'informations financières historiques[6-7]. Lors de la planification et de la réalisation de l'audit d'un état financier seul ou d'un élément d'un état financier, l'auditeur doit adapter toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit dans la mesure du besoin au regard des circonstances de la mission (Voir Par. A10 – A14).

Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport

11. En se forgeant une opinion et en rendant son rapport sur un état financier seul ou sur un élément d'un état financier, l'auditeur doit appliquer les diligences requises par la Norme ISA 700[8], adaptées si nécessaire aux circonstances de la mission (Voir Par. A15 – A16).

Rapport rendu sur un jeu complet d'états financiers de l'entité et sur un état financier seul ou sur un élément spécifique de ces états financiers

12. Lorsque l'auditeur entreprend une mission ayant pour but de rendre un rapport sur un état financier seul ou sur un élément spécifique d'un état financier, conjointement avec une mission d'audit sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion séparée pour chaque mission.

13. Un état financier seul audité, ou un élément spécifique audité d'un état financier peut être publié en même temps que le jeu complet d'états financiers de l'entité. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que la présentation d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier ne se différentie pas suffisamment du jeu complet d'états financiers, il doit demander à la direction de corriger la situation. Sous réserve des paragraphes 15 et 16, l'auditeur doit également différentier l'opinion exprimée sur l'état financier seul ou sur l'élément spécifique d'un état financier de celle exprimée sur le jeu complet d'états financiers. L'auditeur ne doit pas émettre de rapport d'audit contenant une opinion sur l'état financier seul ou sur l'élément spécifique d'un état financier avant d'être certain qu'une différentiation a été opérée.

Opinion modifiée, paragraphe d'observation et paragraphe descriptif d'autres questions dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers de l'entité

14. Lorsque l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité est modifiée, ou que le rapport comporte un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, l'auditeur doit déterminer l'incidence que ceci peut avoir sur son rapport d'audit sur un état financier seul ou un élément spécifique de ces états financiers. Lorsqu'il le juge approprié, l'auditeur doit modifier son opinion sur l'état financier seul ou sur l'élément spécifique d'un état financier, ou inclure dans son rapport un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, selon les cas (Voir Par. A17).

---

[6] Norme ISA 200, paragraphe 2.

[7] Dans la Norme ISA 200, le paragraphe 13(f) explique que l'expression "états financiers" se réfère généralement à un jeu complet d'états financiers tel que déterminé par les exigences du référentiel comptable applicable.

[8] Norme ISA 700, "Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers".

15. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, la Norme ISA 705 ne lui permet pas d'inclure dans un même rapport d'audit une opinion non modifiée sur un état financier seul qui fait partie de ces états financiers ou d'un élément spécifique qui est inclus dans ces mêmes états[9]. Ceci tient au fait que cette opinion non modifiée serait en contradiction avec l'opinion défavorable ou avec l'impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble (Voir par. A18).

16. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble mais que, dans le cadre d'un audit séparé d'un élément spécifique inclus dans ces états financiers, il considère néanmoins approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, l'auditeur ne doit le faire que si :

(a) ceci ne lui est pas interdit par la loi ou la réglementation ;

(b) son opinion est exprimée dans un rapport d'audit qui n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion ; et

(c) l'élément spécifique ne représente pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.

17. L'auditeur ne doit pas exprimer une opinion non modifiée sur un état financier seul faisant partie du jeu complet d'états financiers s'il a exprimé par ailleurs une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur ce jeu complet d'états financiers pris dans leur ensemble. Ceci est valable même si le rapport de l'auditeur sur un état financier seul n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant l'opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion. Ceci tient au fait qu'un état financier seul est considéré constituer une partie importante de ces états financiers.

***

---

[9] Norme ISA 705, "Modifications apportées au paragraphe d'opinion dans le rapport de l'auditeur (indépendant)", paragraphe 15.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Champ d'application de cette Norme ISA (Voir Par. 1)

A1. La Norme ISA 200 définit l'expression "informations financières historiques" comme l'information exprimée en termes financiers concernant une entité particulière, provenant essentiellement du système comptable de cette entité, et retraçant des faits économiques qui sont survenus au cours de périodes antérieures, ou des conditions ou circonstances économiques constatées à des dates déterminées dans le passé[10].

A2. La Norme ISA 200 définit l'expression "états financiers" comme la présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes y relatives, ayant pour but de présenter les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment donné dans le temps, ou leurs variations durant une période de temps, conformément à un référentiel comptable. L'expression se réfère généralement à un jeu complet d'états financiers tel que défini par les exigences du référentiel comptable applicable[11].

A3. Les Normes ISA sont rédigées dans le contexte d'un audit d'états financiers[12] ; elles sont à adapter, si nécessaire selon les circonstances, lorsqu'elles sont appliquées aux audits d'autres informations financières historiques, par exemple à un audit d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier. La présente Norme ISA aide dans ce but. (l'Annexe 1 donne une liste d'exemples de ce type d'autres informations financières historiques).

A4. Une mission d'assurance raisonnable autre qu'un audit d'informations financières historiques est effectuée conformément aux Normes Internationales de Missions d'Assurance (ISAE) 3000[13].

Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission

Application des Normes ISA (Voir par. 7)

A5. La Norme ISA 200 requiert de l'auditeur de se conformer

(a) aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles relatives à l'indépendance dans le cadre de missions d'audit d'états financiers et

(b) à toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit.

Elle requiert également de l'auditeur de se conformer à chacune des diligences requises par une Norme ISA à moins que, dans les circonstances de l'audit, l'ensemble de la Norme ISA ne soit pas applicable ou qu'une diligence requise ne soit pas pertinente en raison de son caractère conditionnel du fait que la condition sous-jacente n'est pas présente. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de s'écarter d'une diligence requise par une Norme ISA en mettant en œuvre des procédures d'audit alternatives dans le but d'atteindre l'objectif de la diligence[14].

---

[10] Norme ISA 200, paragraphe 13(g).

[11] Norme ISA 200, paragraphe 13(f).

[12] Norme ISA 200, paragraphe 2.

[13] Norme ISAE 3000, "Missions d'assurance, autres que des audits ou des examens limités d'informations financières historiques".

[14] Norme ISA 200, paragraphes 4, 18 et 22 – 23.

A6. Le suivi des diligences requises par les Normes ISA pertinentes pour l'audit d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier peut ne pas être réalisable lorsque l'auditeur n'a pas aussi pour mission d'auditer le jeu complet d'états financiers de l'entité. Dans de tels cas, l'auditeur n'a pas toujours la même connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, que dans la situation où il audite également le jeu complet d'états financiers de l'entité. De même, il n'a pas les éléments probants concernant la qualité générale de la comptabilité et des autres informations comptables qu'il aurait obtenus dans le cadre d'un audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. En conséquence, il peut avoir besoin de preuves complémentaires pour corroborer les éléments probants recueillis à partir de la comptabilité. Dans le cas d'un audit d'un élément spécifique d'un état financier, certaines des Normes ISA requièrent des travaux d'audit qui sont disproportionnés par rapport à l'élément soumis à l'audit. Par exemple, bien que les diligences requises de la Norme 570[15] soient probablement pertinentes dans les circonstances d'un audit d'un état des comptes à recevoir, la mise en œuvre de ces diligences peut ne pas être réalisable à cause du volume de travail demandé. Lorsque l'auditeur conclut qu'un audit d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier conformément aux Normes ISA peut ne pas être réalisable, il peut s'entretenir avec la direction pour déterminer si un autre type de mission ne serait pas plus indiqué.

Caractère acceptable du référentiel comptable (Voir Par. 8)

A7. Un état financier seul ou un élément spécifique d'un état financier peut être établi conformément à un référentiel comptable applicable qui est basé sur un référentiel comptable publié par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue visant l'établissement d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les Normes Internationales d'Information Financière). Lorsque ceci est le cas, la détermination du caractère acceptable du référentiel applicable peut impliquer d'examiner si celui-ci comprend toutes les exigences du référentiel sur lequel il est basé et qui sont pertinentes pour l'établissement d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier donnant les informations à fournir adéquates.

Forme de l'opinion (Voir par. 9)

A8. La forme de l'opinion à exprimer par l'auditeur dépend du référentiel comptable applicable et des dispositions des textes législatifs ou réglementaires[16]. Selon la Norme ISA 700[17] :

(a) pour la formulation d'une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur, à moins qu'une autre formulation ne soit exigée par la loi ou la réglementation, est rédigée selon l'une des phrases suivantes :
   (i) les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable] ; ou
   (ii) les états financiers donnent une image fidèle, conformément au [référentiel comptable applicable] ; et

[15] Norme ISA 570, "Continuité de l'exploitation".

[16] Norme ISA 200, paragraphe 8.

[17] Norme ISA 700, paragraphes 35 – 36.

(b) pour la formulation d'une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, l'opinion de l'auditeur indique que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable].

A9. Dans le cas d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier, le référentiel comptable applicable peut ne pas viser explicitement la présentation de l'état financier ou de l'élément. Ceci peut être le cas lorsque le référentiel comptable applicable est basé sur un référentiel comptable publié par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue visant l'établissement d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les Normes Internationales d'Information Financière). L'auditeur s'interroge alors pour déterminer si la forme d'opinion envisagée est appropriée à la lumière du référentiel comptable applicable. Les facteurs qui peuvent affecter les aspects à prendre en compte pour déterminer laquelle des phrases "présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs", ou "donnent une image fidèle" est à utiliser dans la formulation de son opinion, incluent le fait de savoir si :

- le référentiel comptable applicable est explicitement ou implicitement limité à l'établissement d'un jeu complet d'états financiers ;
- l'état financier seul ou l'élément spécifique d'un état financier :
  - est entièrement conforme à chacune des exigences du référentiel concernant l'état financier particulier ou l'élément particulier, et si la présentation de cet état financier ou de cet élément comprendra les notes y relatives,
  - fournit, dans le cas où la présentation sincère est l'objectif visé, des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ou, dans des circonstances exceptionnelles, s'écarte d'une exigence du référentiel.

La décision de l'auditeur quant à la formulation de l'opinion est une question de jugement professionnel. Elle peut être affectée par le fait que l'utilisation de l'une des phrases "présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs" ou "donne une image fidèle" dans la rédaction de l'opinion de l'auditeur sur un état financier seul ou un élément spécifique d'un état financier établi conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, soit ou non généralement acceptée dans une juridiction donnée.

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Voir Par. 10)

A10. Le caractère pertinent de chacune des Normes ISA requiert une attention particulière. Même lorsqu'un seul élément spécifique d'un état financier est soumis à l'audit, les Normes ISA, telles que les Normes ISA 240[18], ISA 580[19] et ISA 570, sont en principe pertinentes, ceci en raison du fait que l'élément pourrait être erroné à cause d'une fraude, ou de l'incidence de transactions avec les parties liées, ou encore de l'application incorrecte de l'hypothèse de continuité de l'exploitation selon le

[18] Norme ISA 240, "Obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers".

[19] Norme ISA 550, "Parties liées".

référentiel comptable applicable.

A11. De plus, les Normes ISA sont rédigées dans le contexte d'un audit d'états financiers ; elles sont à adapter aux circonstances, selon la nécessité, lorsqu'elles sont appliquées à l'audit d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier[20]. Par exemple, les déclarations écrites de la direction concernant un jeu complet d'états financiers seront remplacées par des déclarations écrites portant sur l'établissement de l'état financier ou de l'élément conformément au référentiel comptable applicable.

A12. Lorsque l'audit d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier est effectué conjointement avec l'audit d'un jeu complet d'états financiers de l'entité, l'auditeur peut être à même d'utiliser des éléments probants recueillis dans le cadre de l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité pour l'audit de l'état financier seul ou de l'élément spécifique. Toutefois, les Normes ISA, requièrent de l'auditeur de planifier et de réaliser l'audit de l'état financier ou de l'élément afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur cet état ou cet élément.

A13. Les états financiers individuels qui composent un jeu complet d'états financiers, et beaucoup des éléments de ces états financiers, y compris les notes y relatives, sont interconnectés. En conséquence, dans le cadre de l'audit d'un état financier seul ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur peut ne pas être à même d'examiner isolément cet état financier ou cet élément. Il en résulte qu'il peut avoir besoin de mettre en œuvre des procédures portant sur les éléments interconnectés pour atteindre les objectifs de l'audit.

A14. En outre, le seuil de signification fixé pour un état financier seul ou pour un élément spécifique d'un état financier, peut être inférieur à celui fixé pour le jeu complet d'états financiers de l'entité ; ceci affectera la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit ainsi que l'évaluation des anomalies non corrigées.

Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport (Voir Par. 11, 14)

A15. La Norme ISA 700 requiert de l'auditeur, lorsqu'il forge son opinion, qu'il apprécie si les états financiers fournissent des informations adéquates pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des opérations et des événements significatifs relayés par les états financiers[21]. Dans le cas d'un état financiers seul ou d'un élément spécifique d'un état financier, il est important que celui-ci, y compris les notes y relatives, fournissent une information adéquate répondant aux exigences du référentiel comptable applicable pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre l'information relayée par l'état financier ou l'élément, et les incidences des opérations et événements significatifs sur l'information relayée par cet état ou cet élément.

A16. L'Annexe 2 de la présente Norme ISA, donne des exemples illustratifs de rapports de l'auditeur sur un état financier seul et sur un élément spécifique d'un état financier.

[20] Norme ISA 200, paragraphe 2.

[21] Norme ISA 700, paragraphe 13(e).

Opinion modifiée, paragraphe d'observation ou paragraphe descriptif d'autres questions dans le rapport de l'auditeur portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité (Voir par. 14 – 15)

A17. Même lorsque l'opinion modifiée portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, ou que le paragraphe d'observation ou celui descriptif d'autres questions ne concerne pas l'état financier ou l'élément audité, l'auditeur peut néanmoins considérer approprié de renvoyer, dans un paragraphe descriptif d'autres questions de son rapport d'audit sur cet état financier ou cet élément, à la modification apportée à l'opinion dans la mesure où il juge opportun de le faire pour la compréhension des utilisateurs de l'état financier audité ou de l'élément audité ou encore de son rapport d'audit y relatif (voir Norme ISA 706)[22].

A18. Dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité, la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur le résultat des opérations et les flux de trésorerie, selon le cas, et l'expression d'une opinion non modifiée sur la situation financière sont permises dès lors que l'impossibilité d'exprimer une opinion ne vise que le résultat des opérations et les flux de trésorerie et non les états financiers pris dans leur ensemble[23].

---

[22] Norme ISA 706, "Paragraphes d'observation et paragraphes descriptifs d'autres questions dans le rapport de l'auditeur (indépendant)", paragraphe 6.

[23] Norme ISA 510, "Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture", paragraphe A8, et Norme ISA 705, paragraphe A16.

Annexe 1

(Voir Par. A3)

Exemples d'éléments, comptes ou rubriques d'un état financier

- Comptes à recevoir, provision pour créances douteuses, valeurs d'exploitation, provision de passif pour retraites d'un plan de pension privé, valeur comptabilisée d'actifs incorporels, ou passif pour des "sinistres survenus mais non déclarés" relatif à un portefeuille de polices d'assurance, y compris les notes y relatives.

- Etat des actifs gérés en externe et revenus d'un plan de pension privé, y compris les notes y relatives.

- Etat de la valeur nette des immobilisations corporelles; y compris les notes y relatives.

- Etat des débours en relation avec des actifs en location-bail, y compris des notes explicatives.

- Etat du calcul de la participation aux bénéfices ou des bonus aux employés, y compris des notes explicatives.

Annexe 2

(Voir Par. A16)

Exemples de rapports de l'auditeur sur un état financier seul ou sur un élément spécifique d'un état financier

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un état financier seul établi conformément à un référentiel à caractère général (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).

- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un état financier seul établi conformément à un référentiel à caractère particulier (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).

- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un élément, compte ou rubrique spécifique d'un état financier établi conformément à un référentiel à caractère particulier (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le concept de conformité).

<u>Exemple 1 :</u>

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un bilan (c'est-à-dire d'un état financier seul).**
- **Le bilan a été établi par la direction de l'entité conformément aux exigences du référentiel comptable de la juridiction X applicables à l'établissement d'un bilan.**
- **Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère destiné à satisfaire les besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **L'auditeur a conclu qu'il était approprié d'utiliser dans le paragraphe d'opinion la phrase "présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs".**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit du bilan ci-joint de la société ABC au 31 décembre 20X1, accompagné du résumé des principales méthodes comptables et autres notes explicatives (l'ensemble étant ci-après dénommé "l'état financier").

Responsabilité de la direction[24] *pour les états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de cet état financier conformément aux exigences du référentiel comptable de la juridiction X applicables à l'établissement d'un tel état financier, ainsi que d'un contrôle interne qu'elle juge nécessaire pour permettre l'établissement d'un état financier ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur cet état financier sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes

[24] Ou tout autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction donnée.

requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que l'état financier ne comporte pas d'anomalies significatives

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans l'état financier. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que l'état financier comporte des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère de l'état financier afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité[25]. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état financier.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, l'état financier présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs, la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, conformément aux exigences du référentiel comptable de la juridiction X applicables à l'établissement d'un tel état financier.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

[25] Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne dans le cadre de l'audit de l'état financier, cette phrase serait rédigée de la manière suivante :" En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère de l'état financier afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance".

Exemple 2 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un état des encaissements et des décaissements de trésorerie (c'est-à-dire d'un état financier seul).**
- **L'état financier a été établi par la direction de l'entité sur la base d'une comptabilité des encaissements et des décaissements de trésorerie pour répondre à une demande émanant d'un prêteur de présenter des informations sur les flux de trésorerie. La direction a le choix des référentiels comptables à utiliser.**
- **Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère destiné à satisfaire les besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs[26].**
- **L'auditeur a conclu qu'il était opportun d'utiliser dans le paragraphe d'opinion la phrase "présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs".**
- **La distribution ou l'utilisation du rapport de l'auditeur n'est pas restreinte.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit de l'état ci-joint des encaissements et des décaissements de trésorerie de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, accompagné du résumé des principales méthodes comptables et autres notes explicatives (l'ensemble étant ci-après dénommé "l'état financier"). Cet état financier a été établi par la direction de l'entité sur la base d'une comptabilité des encaissements et des décaissements de trésorerie décrite dans la Note X.

Responsabilité de la direction[27] pour les états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de cet état financier basé sur la comptabilité des encaissements et des décaissements de trésorerie décrite dans la Note X ; cette responsabilité inclut de déterminer que la comptabilité des encaissements et des décaissements de trésorerie est une base acceptable pour l'établissement

[26] La Norme ISA 800 comporte des diligences requises et des modalités d'application relatives à la forme et au contenu d'états financiers conformément à un référentiel à caractère particulier.

[27] Ou tout autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction donnée.

de cet état financier au regard des circonstances et qu'un contrôle interne jugé nécessaire pour permettre l'établissement d'un état financier ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs a été mis en place.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur cet état financier sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que l'état financier ne comporte pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans l'état financier. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que l'état financier comporte des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère de l'état financier afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état financier.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, l'état financier présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs, les encaissements et les décaissements de trésorerie de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, sur la base de la comptabilité des encaissements et décaissements de trésorerie décrite dans la Note X.

Base sur laquelle l'état financier est présenté

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur la Note X à l'état financier qui décrit la base à partir de laquelle cet état a été établi. Cet état est présenté pour fournir des informations au prêteur XYZ. En conséquence, cet état peut ne pas convenir pour répondre à un autre objectif.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un état du passif pour des "sinistres survenus mais non déclarés" relatif à un portefeuille de polices d'assurance (c'est-à-dire un élément, compte ou rubrique d'un état financier).**

- **L'information financière a été établie par la direction de l'entité conformément aux dispositions relatives aux informations financières à produire émanant d'une instance régulatrice. La direction n'a pas le choix du référentiel comptable à utiliser.**

- **Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le concept de conformité destiné à satisfaire les besoins d'information financière d'un utilisateur particulier[28].**

- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**

- **La distribution du rapport de l'auditeur est restreinte.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit de l'état ci-joint du passif pour des "sinistres survenus mais non déclarés" de la société d'assurances ABC au 31 décembre 20X1 ("ci-après dénommé l'état"). Cet état a été établi par la direction sur la base des [décrire les dispositions relatives aux informations financières à produire émanant de l'instance régulatrice].

Responsabilité de la direction[29] pour l'état présenté

La direction est responsable de l'établissement de cet état conformément aux [décrire les dispositions relatives aux informations financières à produire émanant de l'instance régulatrice], ainsi que d'un contrôle interne qu'elle juge nécessaire pour permettre l'établissement d'un état ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

---

[28] La Norme ISA 800 comporte des diligences requises et des modalités d'application sur la forme et le contenu d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère particulier.

[29] Ou tout autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction donnée.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur cet état sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que l'état ne comporte pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans l'état. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation des risques que cet état comporte des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement de l'état afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les informations financières présentées dans l'état du passif pour "sinistres survenus mais non déclarés" de la société d'assurances ABC au 31 décembre 20X1 ont été établies, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [décrire les dispositions relatives à l'information financière à produire émanant de l'instance régulatrice].

Principes comptables et restriction sur la distribution du présent rapport

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur la Note X à l'état qui décrit la base comptable à partir de laquelle il a été établi. Cet état a été établi pour satisfaire aux exigences émanant de l'instance régulatrice DEF. En conséquence, cet état peut ne pas convenir pour répondre à un autre objectif. Notre rapport est destiné uniquement à la société d'assurances ABC et à l'instance régulatrice DEF et ne saurait être distribué à des parties autres que la société d'assurance ABC et l'instance régulatrice DEF.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 810

ASPECTS PARTICULIERS – MISSIONS AYANT POUR BUT D'EMETTRE UN RAPPORT SUR DES ETATS FINANCIERS RESUMES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

La Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés" doit être lue à la lumière de la Norme ISA 210 "Objectifs généraux de l'auditeur et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit".

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant une mission ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés provenant d'états financiers qu'il a audités selon les Normes ISA.

Date d'entrée en vigueur

2. Cette Norme ISA est applicable aux missions pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur sont :

   (a) de déterminer s'il est approprié d'accepter la mission dont le but est d'émettre un rapport sur des états financiers résumés ; et

   (b) s'il accepte d'émettre un rapport sur des états financiers résumés :

      (i) de se forger une opinion sur les états financiers résumés sur la base d'une évaluation des conclusions tirées des éléments recueillis ; et

      (ii) d'exprimer clairement cette opinion au travers d'un rapport écrit qui décrit également la justification de cette opinion.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

   (a) Critères appliqués – Critères utilisés par la direction pour l'établissement des états financiers résumés.

   (b) Etats financiers audités – Etats financiers[1] audités par l'auditeur selon les Normes ISA, et à partir desquels les états financiers résumés sont extraits.

   (c) Etats financiers résumés – Informations financières historiques extraites des états financiers mais qui comportent moins de détail que ceux-ci, bien que fournissant une présentation structurée cohérente avec celle donnée par les états financiers des ressources économiques de l'entité ou de ses obligations à une date donnée dans le temps, ou les variations intervenues dans celles-ci au cours d'une période de temps[2].

Diverses juridictions peuvent utiliser une terminologie différente pour décrire ce type d'informations financières historiques.

---

[1] La Norme ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur (indépendant) et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit", paragraphe 13(f), définit le terme "états financiers".
[2] Norme ISA 200, paragraphe 13.

Diligences requises

Acceptation de la mission

5. L'auditeur ne doit accepter une mission ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés selon les Normes ISA que s'il a été nommé pour effectuer un audit selon les Normes ISA des états financiers à partir desquels les états financiers résumés seront extraits (Voir Par. A1).

6. Avant d'accepter une telle mission, l'auditeur doit (Voir Par. A2) :

   (a) déterminer si les critères appliqués sont acceptables (Voir Par. A3 – A7).

   (b) obtenir l'accord de la direction qu'elle accepte et comprend ses responsabilités :

      (i) pour l'établissement des états financiers résumés conformément aux critères appliqués ;

      (ii) pour mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés sans trop de difficultés (ou, si la loi ou la réglementation spécifie que les états financiers audités n'ont pas besoin d'être mis à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et définit des critères pour leur établissement, de décrire cette loi ou cette réglementation dans les états financiers résumés) ; et

      (iii) d'inclure le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans tout document contenant les états financiers résumés et qui mentionne par ailleurs que l'auditeur a émis un rapport sur ces états.

   (c) se mettre d'accord avec la direction sur la forme de l'opinion qui sera exprimée sur les états financiers résumés (voir Par. 9 – 11).

7. Lorsque l'auditeur conclut que les critères appliqués ne sont pas acceptables ou qu'il ne peut obtenir l'accord de la direction sur les points décrits au paragraphe 6(b), il ne doit pas accepter la mission ayant pour but d'émettre un rapport sur les états financiers résumés, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Dans cette situation, une mission menée conformément à la loi ou la réglementation n'est pas en conformité avec la présente Norme ISA. En conséquence, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés ne doit pas indiquer que la mission a été effectuée selon la présente Norme ISA. L'auditeur doit inclure ce fait en des termes appropriés dans la description de la mission. Il doit aussi déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la mission d'audit des états financiers à partir desquels les états financiers résumés sont extraits.

Nature des procédures

8. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes, et toutes autres procédures qu'il peut juger nécessaires pour servir de base au fondement de son opinion sur les états financiers résumés :

(a) apprécier si les états financiers résumés fournissent une information adéquate sur leur nature résumée et identifient les états financiers audités.

(b) lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, apprécier s'ils mentionnent clairement :

(i) auprès de qui, ou l'endroit où l'on peut se procurer les états financiers audités ; ou
(ii) la loi ou la réglementation qui spécifie que les états financiers audités n'ont pas besoin d'être mis à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et définissant des critères pour leur établissement.

(c) apprécier si les états financiers résumés fournissent une information adéquate sur les critères appliqués.

(d) comparer les états financiers résumés aux informations correspondantes dans les états financiers audités afin de déterminer si les états financiers résumés sont en accord avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités, ou peuvent être reconstitués à partir de ces informations.

(e) évaluer si les états financiers résumés ont été établis conformément aux critères appliqués.

(f) évaluer, à la lumière de l'objectif des états financiers résumés, s'ils contiennent les informations nécessaires, et sont à un niveau approprié d'agrégation, de telle sorte à ce qu'ils ne soient pas trompeurs en la circonstance.

(g) déterminer si les états financiers audités sont à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés sans trop de difficultés, à moins que la loi ou la réglementation ne spécifie que les états financiers audités n'ont pas besoin d'être mis à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et définisse des critères pour leur établissement (Voir par. A8).

Forme de l'opinion

9. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, son opinion doit, à moins que la loi ou la réglementation ne prescrive une autre rédaction, être libellée en utilisant l'une des phrases suivantes (Voir Par. A9) :

(a) les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités, conformément aux [critères appliqués] ; ou

(b) les états financiers résumés donnent une agrégation sincère des états financiers audités, conformément aux [critères appliqués].

10. Lorsque la loi ou la réglementation prescrit le libellé de l'opinion sur les états financiers résumés en des termes différents de ceux donnés au paragraphe 9, l'auditeur doit :

(a) mettre en œuvre les procédures décrites au paragraphe 8 et toute autre procédure nécessaire pour lui permettre d'exprimer l'opinion dans la forme prescrite ; et

(b) évaluer si les utilisateurs des états financiers résumés pourraient mal interpréter son opinion sur ceux-ci et, dans l'affirmative, si des explications supplémentaires dans son rapport sur les états financiers résumés peuvent réduire les possibilités d'une mauvaise interprétation.

11. Si, dans le cas visé au paragraphe 10(b), l'auditeur arrive à la conclusion que des explications supplémentaires dans son rapport sur les états financiers résumés ne peuvent réduire les possibilités d'une mauvaise interprétation, il ne doit pas accepter la mission, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Dans cette situation, une mission menée conformément à la loi ou la réglementation n'est pas en conformité avec la présente Norme ISA. En conséquence, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés ne doit pas indiquer que la mission a été effectuée selon la présente Norme ISA.

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités

12. La date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés peut être postérieure à celle de son rapport sur les états financiers audités. Dans un tel cas, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit indiquer que ces états et les états financiers audités ne reflètent pas les incidences d'évènements survenus postérieurement à la date de son rapport sur les états financiers audités et qui pourraient nécessiter des ajustements dans les états financiers audités ou des informations à mentionner dans ceux-ci (Voir Par. A10).

13. L'auditeur peut être mis au courant de faits qui existaient à la date de son rapport sur les états financiers audités, mais dont il n'avait pas connaissance auparavant. Dans de telles situations, il ne doit pas émettre de rapport sur les états financiers résumés avant d'avoir examiné ces faits au regard des états financiers audités, conformément à la Norme ISA 560[3].

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

Contenu du rapport de l'auditeur

14. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit inclure les éléments suivants[4] (Voir Par. A15) :

(a) un intitulé qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant (Voir Par. A11).

(b) un destinataire (Voir Par. A12).

[3] Norme ISA 560, "Evènements postérieurs à la date de clôture".
[4] Les paragraphes 17 – 18, qui traitent des circonstances dans lesquelles le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités a été modifié, requièrent des éléments additionnels à ceux listés dans ce paragraphe.

(c) un paragraphe d'introduction qui :

(i) identifie les états financiers résumés sur lesquels l'auditeur émet son rapport, y compris l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers résumés (Voir Par. A13) ;

(ii) identifie les états financiers audités ;

(iii) fait référence au rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, à la date de ce rapport et, sous réserve des paragraphes 17-18, au fait qu'une opinion non modifiée a été formulée sur les états financiers audités ;

(iv) si la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à celle du rapport sur les états financiers audités, indique que les états financiers résumés et les états financiers audités ne reflètent pas les incidences d'évènements survenus postérieurement à la date du rapport sur les états financiers audités ; et

(v) inclut une mention indiquant que les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir aux termes du référentiel comptable suivi pour l'établissement des états financiers audités, et que la lecture seule des états financiers résumés ne peut se substituer à la prise de connaissance des états financiers audités.

(d) une description des responsabilités de la direction[5] pour les états financiers résumés, rappelant que la direction[6] est responsable de l'établissement des états financiers résumés conformément aux critères appliqués.

(e) une mention selon laquelle l'auditeur est responsable d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés sur la base des procédures requises par la présente Norme ISA.

(f) un paragraphe exprimant clairement une opinion (Voir Par. 9 – 11).

(g) la signature de l'auditeur.

(h) la date du rapport de l'auditeur (Voir Par. A14).

(i) l'adresse de l'auditeur.

15. Lorsque le destinataire des états financiers résumés n'est pas le même que celui du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, l'auditeur doit évaluer s'il est approprié de l'adresser à un destinataire différent (Voir Par. A12).

16. L'auditeur ne doit pas dater son rapport sur les états financiers résumés à une date antérieure à celle (Voir Par. A12) :

---

[5] Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.
[6] Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

(a) à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, y compris ceux à partir desquels les états financiers résumés ont été établis et la preuve que les personnes ayant l'autorité reconnue ont acté qu'elles en prenaient la responsabilité ; et

(b) du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités.

Modifications apportées au paragraphe d'opinion, paragraphe d'observation ou paragraphe descriptif d'autres questions dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Voir Par. A15)

17. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une opinion avec réserve, un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, mais que l'auditeur est certain que les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou donnent une agrégation sincère de ceux-ci, conformément aux critères appliqués, son rapport sur les états financiers résumés doit, en plus des éléments décrits au paragraphe 14 :

(a) indiquer que son rapport sur les états financiers audités comporte une opinion avec réserve, un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions ; et

(b) rappeler :

(i) la justification de l'opinion avec réserve sur les états financiers audités et la formulation de celle-ci, ou le paragraphe d'observation ou celui descriptif d'autres questions inclus dans le rapport sur les états financiers audités ; et

(ii) l'incidence, le cas échéant, de l'opinion modifiée ou du paragraphe d'observation ou de celui descriptif d'autres questions sur les états financiers résumés.

18. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion, son rapport sur les états financiers résumés doit, en plus des éléments décrits au paragraphe 14 :

(a) indiquer que le rapport sur les états financiers audités comporte une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion ;

(b) rappeler la justification de cette opinion défavorable ou de l'impossibilité d'exprimer une opinion ; et

(c) indiquer qu'en conséquence de l'opinion défavorable ou de l'impossibilité d'exprimer une opinion, il n'est pas approprié d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés.

Opinion modifiée sur les états financiers résumés

19. Si les états financiers résumés ne sont pas cohérents, dans tous leurs aspects significatifs,

avec les états financiers audités ou s'ils ne donnent pas une agrégation sincère de ceux-ci, conformément aux critères appliqués, et que la direction refuse de procéder aux modifications nécessaires, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable sur les états financiers résumés (Voir Par. A15).

Restriction sur la distribution ou l'utilisation du rapport ou mise en garde des lecteurs sur les règles comptables suivies

20. Lorsque la distribution ou l'utilisation du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est restreinte, ou que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités attire l'attention des lecteurs sur le fait que ces états sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère particulier, l'auditeur doit inclure une restriction similaire dans son rapport sur les états financiers résumés ou attirer l'attention du lecteur sur le référentiel comptable utilisé.

Données comparatives

21. Lorsque les états financiers audités contiennent des données comparatives, mais que les états financiers résumés n'en présentent pas, l'auditeur doit s'interroger pour déterminer si une telle omission est raisonnable au regard des circonstances de la mission. Il doit déterminer l'incidence d'une omission non raisonnable sur son rapport sur les états financiers résumés (Voir Par. A16).

22. Si les états financiers résumés contiennent des données comparatives qui ont fait l'objet d'un rapport par un autre auditeur, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit également comprendre les sujets qu'il est tenu d'inclure dans son rapport sur les états financiers audités en application de la Norme ISA 710[7] (Voir Par. A17).

Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés

23. L'auditeur doit apprécier si une quelconque information supplémentaire non auditée, présentée avec les états financiers résumés, est clairement différentiée de ceux-ci. Lorsque l'auditeur conclut que la présentation faite par l'entité des informations supplémentaires non auditées n'est pas clairement différentiée des états financiers résumés, il doit demander à la direction de modifier la présentation de ces informations. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés que de telles informations ne sont pas couvertes par son rapport (Voir Par. A18).

Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers résumés

24. L'auditeur doit prendre connaissance des autres informations incluses dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur y relatif afin d'identifier, le cas échéant, des incohérences manifestes avec les états financiers résumés. Lorsque, en prenant connaissance de ces autres informations, l'auditeur identifie une incohérence manifeste, il doit déterminer si les états financiers résumés ou les autres informations nécessitent d'être modifiés. Lorsque, en prenant connaissance de ces autres informations, l'auditeur s'aperçoit d'une anomalie significative apparente dans les faits relatés, il doit

[7] Norme ISA 710, "Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs".

s'entretenir de cette question avec la direction (Voir par. A19).

Association du nom de l'auditeur

25. Lorsque l'auditeur a connaissance du fait que l'entité à l'intention de mentionner dans un document contenant des états financiers résumés le fait qu'il a émis un rapport sur ces états financiers, mais n'envisage pas d'inclure ce rapport dans le document, l'auditeur doit demander à la direction de le faire. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit déterminer et prendre toutes les mesures appropriées destinées à empêcher la direction d'associer son nom de manière inappropriée aux états financiers résumés présentés dans ce document (Voir Par. A20).

26. L'auditeur peut être retenu pour émettre un rapport sur les états financiers d'une entité, alors qu'il ne l'est pas pour émettre un rapport sur les états financiers résumés. Dans cette situation, si l'auditeur a connaissance du fait que la direction a l'intention de mentionner dans un document faisant référence à son nom et du fait que les états financiers résumés sont extraits des états financiers qu'il a audités, il doit s'assurer :

    (a) que la référence à son nom est faite dans le contexte de son rapport sur les états financiers audités ; et

    (b) que la mention faite ne donne pas l'impression qu'il a émis un rapport sur les états financiers résumés.

Si les conditions visées en (a) et (b) ne sont pas remplies, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la mention qui est faite de telle sorte à satisfaire à ces conditions, ou de ne pas faire référence à son nom dans le document. L'entité peut aussi retenir l'auditeur pour émettre un rapport sur les états financiers résumés et inclure son rapport sur ces états dans le document. Lorsque la direction ne modifie pas la mention, ou ne supprime pas la référence à son nom, ou inclut un rapport d'un auditeur sur les états financiers résumés dans le document comprenant ces derniers, l'auditeur doit informer la direction de son désaccord sur le fait de faire référence à son nom, et doit déterminer et prendre toutes les mesures appropriées destinées à prévenir le fait que la direction se réfère à son nom contre son gré (Voir Par. A20).

*****

Modalités d'application et autres informations explicatives

Acceptation de la mission (Voir Par. 5 – 6)

A1. L'audit des états financiers à partir desquels les états financiers résumés sont établis donne à l'auditeur la connaissance nécessaire pour remplir ses responsabilités concernant les états financiers résumés selon la présente Norme ISA. L'application de cette Norme ISA ne fournira pas des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers résumés si l'auditeur n'a pas par ailleurs audité les états financiers à partir desquels les états résumés sont établis.

A2. L'accord de la direction sur les questions énumérées au paragraphe 6 peut être acté dans son acceptation écrite sur les termes de la mission.

Critères (Voir Par. 6(a))

A3. La préparation d'états financiers résumés requiert de la direction de déterminer les informations nécessaires à présenter dans ceux-ci de telle sorte qu'ils soient cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou donnent une agrégation sincère de ces derniers. En raison du fait que les états financiers résumés, de par leur nature, contiennent des données agrégées et des informations limitées, il existe un risque accru qu'ils ne contiennent pas les informations nécessaires pour ne pas être trompeurs en la circonstance. Ce risque augmente lorsque des critères définis pour la préparation d'états financiers résumés n'existent pas.

A4. Les facteurs qui peuvent affecter l'examen par l'auditeur du caractère acceptable des critères appliqués comprennent :

- la nature de l'entité ;
- l'objet des états financiers résumés ;
- les besoins d'informations provenant d'états financiers résumés de la part des utilisateurs présumés ;
- le fait de savoir si les critères appliqués n'aboutiront pas en des états financiers résumés trompeurs en la circonstance.

A5. Les critères pour la préparation d'états financiers résumés peuvent être édictés par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue, ou par la loi ou la réglementation. De la même façon que pour les états financiers, ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 210[8], dans beaucoup de cas de cette nature, l'auditeur peut présumer que de tels critères sont acceptables.

A6. Lorsqu'il n'existe pas de critères établis pour la préparation d'états financiers résumés, des critères peuvent être développés par la direction, par exemple, sur la base de la pratique dans un secteur d'activité. Les critères acceptables en la circonstance aboutiront à des états financiers résumés qui :

(a) indiquent de manière adéquate leur nature résumée et identifient les états financiers audités ;

[8] Norme ISA 210, "Accord sur les termes de la mission d'audit", paragraphes A3 et A8 – A9.

(b) décrivent clairement auprès de qui et où l'on peut se procurer les états financiers audités ou, si la loi ou la réglementation indique que les états financiers audités n'ont pas à être mis à disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et édicte des critères pour leur préparation, mentionnent la référence à cette loi ou cette réglementation ;

(c) fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués ;

(d) sont en accord ou peuvent être reconstitués à partir des informations y relatives contenues dans les états financiers audités ; et

(e) au vu de l'objectif poursuivi par les états financiers résumés, contiennent les informations nécessaires et sont à un niveau approprié d'agrégation, afin de ne pas être trompeurs en la circonstance.

A7. L'information adéquate sur la nature résumée des états financiers résumés et l'identification des états financiers audités, ainsi qu'il est mentionné au paragraphe A6(a) peuvent, par exemple, être données par un intitulé tel que "Etats financiers résumés établis à partir des Etats financiers audités pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1".

Appréciation de la disponibilité des états financiers audités (Voir Par. 8(g))

A8. Des facteurs tels que les suivants peuvent affecter l'appréciation de l'auditeur lorsqu'il s'interroge pour savoir si les états financiers audités sont mis à disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés sans difficultés majeures :

- les états financiers résumés décrivent clairement auprès de qui, et où, l'on peut se procurer les états financiers audités ;
- les états financiers audités sont rendus publics ; ou
- la direction a établi une procédure selon laquelle les utilisateurs présumés des états financiers résumés peuvent avoir un accès immédiat aux états financiers audités.

Forme de l'opinion (Voir Par. 9)

A9. La conclusion, sur la base d'une évaluation des éléments recueillis par la mise en œuvre des procédures décrites au paragraphe 8, qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, permet à l'auditeur de formuler une opinion comportant l'une des phrases rappelées au paragraphe 9. Sa décision quant à la phrase à utiliser peut être affectée par la pratique généralement reconnue dans la juridiction concernée.

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Voir Par. 12)

A10. Les procédures décrites au paragraphe 8 sont souvent réalisées au cours de, ou immédiatement après, l'audit des états financiers. Lorsque l'auditeur émet un rapport sur les états financiers résumés après l'achèvement de l'audit des états financiers, il n'est pas tenu de recueillir des éléments probants supplémentaires sur les états financiers audités, ou de faire un rapport sur les incidences des événements qui sont survenus postérieurement à la date de son rapport sur les états financiers audités dès lors que les états financiers résumés sont établis à

partir des états financiers audités et n'ont pas pour objet de les mettre à jour.

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

Contenu du rapport de l'auditeur

Intitulé (Voir Par. 14(a))
A11. L'intitulé indiquant que le rapport est celui d'un auditeur indépendant, par exemple "Rapport de l'Auditeur (indépendant)", confirme que l'auditeur a satisfait à toutes les règles d'éthique pertinentes relatives à l'indépendance. Ceci distingue le rapport de l'auditeur (indépendant) des rapports émis par d'autres personnes.

Destinataire (Voir Par. 14(b), 15)
A12. Les facteurs qui peuvent affecter l'appréciation de l'auditeur quant au destinataire approprié des états financiers résumés englobent les termes de la mission, la nature de l'entité et l'objet des états financiers résumés.

Paragraphe d'introduction (Voir Par. 14(c)(i))
A13. Lorsque l'auditeur a connaissance du fait que les états financiers résumés seront inclus dans un document comportant d'autres informations, il peut envisager, si la forme de présentation le permet, d'identifier les numéros de pages où sont présentés les états financiers résumés. Ceci aide les lecteurs à identifier les états financiers résumés sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

Date du rapport de l'auditeur (Voir Par. 14(h), 16)
A14. La, ou les, personne(s) ayant l'autorité reconnue pour décider que les états financiers résumés ont été établis et qui en prend (prennent) la responsabilité, dépend(ent) des termes de la mission, de la nature de l'entité et de l'objet des états financiers résumés.

Exemples illustratifs (Voir Par. 14. 17 – 18, 19)
A15. L'Annexe à la présente Norme ISA donne des exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers résumés qui :
- comportent des opinions non modifiées ;
- sont établis à partir d'états financiers audités sur lesquels l'auditeur a émis des opinions modifiées ; et
- comportent une opinion modifiée.

Données comparatives (Voir Par. 21 – 22)

A16. Lorsque les états financiers audités comportent des données comparatives, il existe une présomption que les états financiers résumés comporteront également des données comparatives. Ces données, dans les états financiers audités, peuvent être considérées comme des chiffres correspondants ou comme des états financiers comparatifs. La Norme ISA 710 décrit la façon dont cette différence affecte le rapport de l'auditeur sur les états financiers, y compris, notamment, la référence faite à d'autres auditeurs qui ont audité les états financiers de la période précédente.

A17. Les circonstances qui peuvent affecter la décision de l'auditeur portant sur le fait de savoir si l'omission de données comparatives est raisonnable incluent la nature et l'objet des états financiers résumés, les critères appliqués, et les besoins d'informations des utilisateurs

présumés de ceux-ci.

Informations supplémentaires non auditées présentées avec des états financiers résumés (Voir Par. 23)

A18. La Norme ISA 700[9] contient des diligences requises et des modalités d'application visant les cas où des informations supplémentaires non auditées sont présentées avec les états financiers audités qui, en les adaptant si nécessaire aux circonstances, peuvent être utiles pour l'application des diligences requises visées au paragraphe 23.

Autres informations incluses dans des documents contenant des états financiers résumés (Voir Par. 24)

A19. La Norme ISA 720[10] contient des diligences requises et des modalités d'application concernant la prise de connaissance des autres informations incluses dans un document contenant des états financiers audités ainsi que le rapport de l'auditeur sur ces états, et la marche à suivre lorsque des incohérences majeures et des anomalies significatives dans les faits relatés sont relevées. En les adaptant si nécessaire aux circonstances, ces diligences et modalités d'application peuvent être utiles pour l'application des diligences requises visées au paragraphe 24.

Association du nom de l'auditeur (Voir Par. 25 – 26)

A20. Les autres mesures appropriées que l'auditeur peut envisager lorsque la direction ne prend pas la mesure exigée peuvent inclure d'informer les utilisateurs présumés et les autres tiers utilisateurs du fait de la citation inappropriée du nom de l'auditeur. Ces mesures dépendront des droits et obligations légaux de l'auditeur. En conséquence, ce dernier peut considérer approprié d'obtenir un avis juridique.

---

[9] Norme ISA 700, "Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers", paragraphes 46 – 47.
[10] Norme ISA 720, "La responsabilité de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités".

Annexe

(Voir Par. A15)

Exemples de rapports sur des états financiers résumés

- Exemple 1 : Rapport d'auditeur sur des états financiers résumés établis conformément à des critères définis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est daté postérieurement à la date du rapport d'audit sur les états financiers à partir desquels les états financiers résumés sont extraits.

- Exemple 2 : Rapport d'auditeur sur des états financiers résumés établis conformément à des critères développés par la direction et correctement décrits dans les états financiers résumés. L'auditeur a conclu que les critères appliqués sont acceptables en la circonstance. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.

- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés établis conformément à des critères développés par la direction et correctement décrits dans les états financiers résumés. L'auditeur a conclu que les critères appliqués sont acceptables en la circonstance. Une opinion avec réserve a été exprimée sur les états financiers audités.

- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés établis conformément à des critères développés par la direction et correctement décrits dans les états financiers résumés. L'auditeur a conclu que les critères appliqués sont acceptables en la circonstance. Une opinion défavorable a été exprimée sur les états financiers audités.

- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés établis conformément à des critères définis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. L'auditeur a conclu qu'il n'était pas possible d'exprimer une opinion non modifiée sur les états financiers résumés.

<u>Exemple 1 :</u>

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Il existe des critères définis pour l'établissement des états financiers résumés.**
- **Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est à une date postérieure à celle du rapport d'audit sur les états financiers à partir desquels les états financiers résumés sont extraits.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)
SUR LES ETATS FINANCIERS RESUMES

(Destinataire approprié)

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations dans les capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes annexes y relatives, sont extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans notre rapport d'audit en date du 15 février 20X2. Ceux-ci, ainsi que les états financiers résumés, ne reflètent pas les incidences des évènements qui sont survenus postérieurement à la date de notre rapport d'audit sur ces états financiers.

Les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir exigées par [décrire le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne se substitue pas, en conséquence, à la prise de connaissance des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction[11] pour l'établissement des états financiers résumés

La direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés conformément aux [décrire les critères définis].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers résumés sur la base

[11] Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

des procédures que nous avons mises en œuvre, effectuées conformément à la Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés".

Opinion

A notre avis, les états financiers résumés extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec (ou *donnent une agrégation sincère de*) ces états financiers, conformément aux [décrire les critères définis].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

<u>Exemple 2 :</u>

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été développés par la direction et sont correctement décrits en Note X. L'auditeur a conclu que les critères sont acceptables en la circonstance.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)
SUR LES ETATS FINANCIERS RESUMES

(Destinataire approprié)

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations dans les capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes annexes y relatives, sont extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans notre rapport d'audit en date du 15 février 20X2[12].

Les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir exigées par [décrire le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne se substitue pas, en conséquence, à la prise de connaissance des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction[13] pour l'établissement des états financiers résumés

La direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés sur la base des principes décrits en Note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers résumés sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, effectuées conformément à la Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états

[12] Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est daté à une date postérieure à celle du son rapport d'audit sur les états financiers audités à partir desquels ils ont été établis, la phrase suivante est ajoutée à ce paragraphe : "Ces états financiers, ainsi que les états financiers résumés, ne reflètent pas les incidences des évènements survenus postérieurement à la date de notre rapport portant sur ceux-ci".
[13] Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

financiers résumés".

Opinion

A notre avis, les états financiers résumés extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec (ou *donnent une agrégation sincère de*) ces états financiers, conformément aux [décrire les critères définis].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

<u>Exemple 3</u> :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Une opinion avec réserve a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été développés par la direction et sont correctement décrits en Note X. L'auditeur a conclu que les critères sont acceptables en la circonstance.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)
SUR LES ETATS FINANCIERS RESUMES

(Destinataire approprié)

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations dans les capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes annexes y relatives, sont extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1[14]. Nous avons exprimé une opinion avec réserve sur ces états financiers dans notre rapport d'audit en date du 15 février 20X2 (voir infra).

Les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir exigées par [décrire le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne se substitue pas, en conséquence, à la prise de connaissance des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction[15] pour l'établissement des états financiers résumés

La direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés sur la base des principes décrits en Note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers résumés sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, effectuées conformément à la Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états

[14] Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est daté à une date postérieure à celle du son rapport d'audit sur les états financiers audités à partir desquels ils ont été établis, la phrase suivante est ajoutée à ce paragraphe : "Ces états financiers, ainsi que les états financiers résumés, ne reflètent pas les incidences des évènements survenus postérieurement à la date de notre rapport portant sur ceux-ci".
[15] Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

financiers résumés".

Opinion

A notre avis, les états financiers résumés extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec (ou *donnent une agrégation sincère de*) ces états financiers, sur la base des principes décrits dans la Note X. Toutefois, ces états financiers résumés comportent la même anomalie que les états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

L'anomalie concernant les états financiers audités est décrite dans le paragraphe de justification de notre opinion avec réserve de notre rapport d'audit daté du 15 février 20X2. Notre opinion avec réserve est fondée sur le fait que les stocks détenus par la société sont portés au bilan dans ces états financiers pour un montant de xxx. La direction n'a pas valorisé les stocks au plus bas du prix de revient ou de leur valeur nette de réalisation, mais les a conservés au prix de revient, ce qui n'est pas conforme aux Normes Internationales d'Information Financière. Les éléments comptables de la société révèlent que si la direction avait valorisé les stocks au plus bas du prix de revient ou de leur valeur nette de réalisation, une provision d'un montant de xxx aurait été nécessaire pour les ramener à cette dernière valeur. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et l'impôt sur les bénéfices, le résultat net et les fonds propres auraient été réduits respectivement de xxx, xxx et de xxx. Notre opinion avec réserve indique qu'à l'exception des incidences de la question décrite, les états financiers audités présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et les mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Opinion défavorable

A notre avis, en raison de l'importance de la question évoquée dans le paragraphe de Justification de l'opinion défavorable, les états financiers résumés décrits ci-avant ne sont pas cohérents avec les (ou *ne donnent pas un résumé sincère des*) états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément aux [décrire les critères définis].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 4 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Une opinion défavorable a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été développés par la direction et sont correctement décrits en Note X. L'auditeur a conclu que les critères sont acceptables en la circonstance.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)
SUR LES ETATS FINANCIERS RESUMES

(Destinataire approprié)

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations dans les capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes annexes y relatives, sont extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1[16].

Les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir exigées par [décrire le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne se substitue pas, en conséquence, à la prise de connaissance des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction[17] pour l'établissement des états financiers résumés

La direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés sur la base des principes décrits en Note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers résumés sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, effectuées conformément à la Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés".

[16] Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est daté à une date postérieure à celle du son rapport d'audit sur les états financiers audités à partir desquels ils ont été établis, la phrase suivante est ajoutée à ce paragraphe : "Ces états financiers, ainsi que les états financiers résumés, ne reflètent pas les incidences des évènements survenus postérieurement à la date de notre rapport portant sur ceux-ci".
[17] Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

Refus d'exprimer une opinion

Dans notre rapport daté du 15 février 20X2, nous avons exprimé une opinion défavorable sur les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Le fondement de notre opinion défavorable tenait au fait que [décrire la justification de l'opinion d'audit défavorable]. Notre opinion défavorable indique que [reprendre le texte].

En raison de l'importance de la question exposée ci-avant, il ne nous paraît pas approprié d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 5 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Il existe des critères définis pour l'établissement des états financiers résumés.**
- **L'auditeur a conclu qu'il n'était pas possible d'exprimer une opinion non modifiée sur les états financiers résumés.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)
SUR LES ETATS FINANCIERS RESUMES

(Destinataire approprié)

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations dans les capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes annexes y relatives, sont extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2[18].

Les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir exigées par [décrire le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne se substitue pas, en conséquence, à la prise de connaissance des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction[19] *pour l'établissement des états financiers résumés*

La direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés conformément aux [décrire les critères définis].

Responsabilité de l'auditeur

[18] Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est daté à une date postérieure à celle du son rapport d'audit sur les états financiers audités à partir desquels ils ont été établis, la phrase suivante est ajoutée à ce paragraphe : "Ces états financiers, ainsi que les états financiers résumés, ne reflètent pas les incidences des évènements survenus postérieurement à la date de notre rapport portant sur ceux-ci".
[19] Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers résumés sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, effectuées conformément à la Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés".

Justification de l'opinion défavorable

[Décrire les faits qui font que les états financiers résumés ne sont pas cohérents, dans tous leurs aspects significatifs avec les (ou *ne donnent pas un résumé sincère des*] états financiers audités, conformément aux critères appliqués].